

Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Sérgio Emanuel Mamede Fernandes

SNC-AP: Implementação no Município de Cascais

Aspetos teóricos e conceção do modelo

ISCAC | 2019

Sérgio Emanuel Mamede Fernandes

SNC-AP: Implementação no Município de Cascais - Aspetos teóricos e conceção do modelo

Coimbra, outubro de 2019



INSTITUTO SUPERIOR
DE **CONTABILIDADE**
E ADMINISTRAÇÃO
DE COIMBRA

SNC-AP: Implementação no Município de Cascais

Aspetos Teóricos e Conceção do Modelo

Sérgio Emanuel Mamede Fernandes

Coimbra, outubro de 2019



INSTITUTO SUPERIOR
DE **CONTABILIDADE**
E ADMINISTRAÇÃO
DE COIMBRA

SNC-AP: Implementação no Município de Cascais

Aspetos Teóricos e Conceção do Modelo

Sérgio Emanuel Mamede Fernandes

Trabalho de projeto submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria Empresarial e Pública, realizado sob a orientação do Professor Doutor Bruno José Machado de Almeida e supervisão da Mestre Joana Feteira Godinho.

Coimbra, outubro de 2019

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor deste trabalho de projeto, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente trabalho de projeto.

À Madalena

Esperando que o entusiasmo, seriedade, dedicação, esforço e empenho que ponho na minha vida lhe possa servir de estímulo para fazer continuamente mais e melhor.

AGRADECIMENTOS

A conclusão deste trabalho em muito se deve aos inúmeros apoios e contributos de diversas pessoas e entidades, às quais expresso o meu verdadeiro e profundo reconhecimento, gratidão e estima.

Ao professor Bruno de Almeida, por ter aceite o convite para orientar este trabalho, pela sua competência, conhecimentos, exigência e pelo forte incentivo que galvanizou a conclusão do trabalho.

À Joana Godinho e Gilda Melo, pela sua disponibilidade, orientação e apoio, demonstrados ao longo de todo este percurso.

Ao Município de Cascais, pela autorização concedida na utilização da entidade e dos seus dados para a realização deste trabalho e à Associação Informática da Região Centro, na disponibilização da informação e partilha de conhecimento relativas à reengenharia dos procedimentos e processos, necessários à concretização deste trabalho.

Aos meus amigos pelas palavras de estímulo, necessárias à realização desta etapa.

Aos meus pais, irmã, cunhados e sogros pelo apoio, valores, paciência, carinho e encorajamento para a concretização dos meus objetivos e sonhos.

À Anabela, a minha esposa, pela compreensão e paciência necessárias à concretização desta etapa da minha vida, pelo amor e carinho que me alegra, pelo apoio e encorajamento a perseguir os meus objetivos e sonhos.

Finalmente, um agradecimento especial à Madalena, Rita e Camila, minhas filha e sobrinhas, respetivamente, pela compreensão, sorrisos alegres e ternura sempre manifestados.

RESUMO

O Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que instituiu o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, permite um sistema contabilístico para o sector público consistente com o Sistema de Normalização Contabilística e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública.

Com este trabalho de projeto pretende-se propor um modelo de implementação deste novo referencial contabilístico no Município de Cascais, que facilite e simplifique o processo de transição e a preparação dos documentos de prestação de contas,

Este trabalho de projeto decorreu entre o segundo semestre do ano 2017, com a elaboração do modelo de implementação, e o primeiro semestre de 2019, com a elaboração dos documentos de prestação de contas.

Da implementação do SNC-AP, o balanço do Município de Cascais sofreu uma variação negativa de 1.094.036,95 euros, comparando o normativo anterior a 31-12-2017, com o SNC-AP a 01-01-2018, que se deve essencialmente ao desreconhecimento de ativos intangíveis.

O resultado do trabalho de projeto demonstra o sucesso obtido na implementação do SNC-AP, que culminou com a aprovação, pelos órgãos autárquicos, das demonstrações financeiras de 2018, sendo o único a conseguir tal feito. Para tal, foi essencial o contributo dos recursos humanos do Município de Cascais e da *software house* Associação de Informática da Região Centro que desenvolveu o software que viabilizou o processo de transição.

Palavras-Chave: setor público, SNC-AP, contabilidade pública, Município de Cascais

ABSTRACT

Decree-Law No. 192/2015 of 11 September, which established the Accounting Standardization System for Public Administrations, allows a public sector accounting system consistent with the Accounting Standardization System and International Accounting Standards Public

This project work intends to propose a model for the implementation of this new accounting framework in the Municipality of Cascais, which facilitates and simplifies the transition process and the preparation of accounting documents.

This project work took place between the second semester of 2017, with the elaboration of the implementation model, and the first semester of 2019, with the elaboration of the accounting documents.

From the implementation of the SNC-AP, the balance of the Municipality of Cascais suffered a negative variation of 1,094,036.95 euros, compared to the normative before 31-12-2017, with the SNC-AP to 01-01-2018, which essentially due to the derecognition of intangible assets.

The result of the project work demonstrates the success achieved in the implementation of the SNC-AP, which culminated in the approval by the local authorities of the 2018 financial statements, being the only one to achieve this. To this end, the contribution of the human resources of the Municipality of Cascais and the software house of the Associação de Informática da Região Centro, which developed the software that enabled the transition process, was essential.

Keywords: public sector, SNC-AP, public accounting, Municipality of Cascais

ÍNDICE GERAL

1.	INTRODUÇÃO	1
2.	ENQUADRAMENTO LEGAL DA ADMINISTRAÇÃO LOCAL.....	3
3.	EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA	5
4.	O SNC-AP.....	7
4.1.	A necessidade de mudar	7
4.2.	Apresentação do SNC-AP	8
4.3.	A Estrutura Conceptual	10
4.4.	As Normas de Contabilidade Pública.....	11
4.5.	Principais diferenças entre o POCP e o SNC-AP.....	12
5.	MUNICÍPIO DE CASCAIS	17
5.1.	Caracterização do Município de Cascais	17
5.2.	Estrutura Organizacional do Município de Cascais.....	17
5.3.	Enquadramento Económico e Financeiro do Município de Cascais	18
6.	O PLANO DE IMPLMENTAÇÃO DO SNC-AP NO MUNICÍPIO DE CASCAIS	19
7.	AS NCP's APLICADAS NO MUNICÍPIO DE CASCAIS.....	25
7.1.	NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	25
7.2.	NCP 2 – Políticas Contabilísticas, Estimativas e Erros	27
7.3.	NCP 3 – Ativos Intangíveis	28
7.4.	NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente.....	30
7.5.	NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis	33
7.6.	NCP 6 – Locações	34
7.7.	NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos	35
7.8.	NCP 8 – Propriedades de Investimento	36
7.9.	NCP 9 – Imparidade de Ativos.....	37
7.10.	NCP 10 – Inventários	39
7.11.	NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação	41
7.12.	NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação.....	43
7.13.	NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.....	45
7.14.	NCP 17 – Acontecimentos após a Data de Relato.....	46
7.15.	NCP 20 – Divulgações de Partes Relacionadas.....	47
7.16.	NCP 21 – Demonstrações Financeiras Separadas	48
7.17.	NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos	49
7.18.	NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental	50
8.	O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO	53

9. CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60
ANEXOS	64
Anexo I - As Normas de Contabilidade Pública	65
Anexo II - Organigrama do Município de Cascais	67

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Composição do SNC-AP	8
Figura 2 - As Normas de Contabilidade Pública	12
Figura 3 - Metodologia para a implementação do SNC-AP, no MC	19
Figura 4 - As demonstrações financeiras separadas e consolidadas	49
Figura 5 - Os ciclos orçamentais	51
Figura 6 - Composição de um Sistema de Controlo Interno	56

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 - Diferenças entre a NCP 26 e o normativo atualmente em vigor.....	13
Quadro 2 - Diferenças relativas à contabilidade financeira do SNC-AP e do POC-P.	14
Quadro 3 - Diferenças relativas ao relato financeiro do SNC-AP e do POC-P	15
Quadro 4 - Os procedimentos e as ações da Fase de Diagnóstico.	20
Quadro 5 - O Plano de Ação relativo ao Sistema Contabilístico	21
Quadro 6 - O Plano de Ação relativo ao Sistema de Controlo Interno	22
Quadro 7 - O Plano de Ação relativo aos Sistemas de Informação	23
Quadro 8 - O método de equivalência patrimonial	50
Quadro 9 - Componentes das demonstrações financeiras	51

ABREVIATURAS E SIGLAS:

- Parágrafo.

AIRC – Associação Informática da Região Centro

AP – Administração Pública

CEE – Comunidade Económica Europeia

CNC – Comissão de Normalização Contabilística.

CRP – Constituição da República Portuguesa.

DGAL – Direção Geral da Administração Local.

EC - Estrutura Conceptual.

IAS/IFRS - *Internacional Financial Reporting Standards*.

IPSAS - Normas Internacionais de Contabilidade Pública.

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*.

MC – Município de Cascais.

MEP – Método de Equivalência Patrimonial.

NCI – Norma de Controlo Interno

NCP - Normas de Contabilidade Pública.

PCM – Plano de Contas Multidimensional.

POC – Plano Oficial de Contabilidade.

POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública.

RAFE - Regime de Administração Financeira do Estado.

SCI — Sistema de Controlo Interno

SNC – Sistema de Normalização Contabilística.

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

TC – Tribunal de Contas

1. INTRODUÇÃO

Face à existência de vários referenciais aplicáveis aos diversos entes públicos, atualmente existem entidades, como o caso de empresas públicas e outras entidades reclassificadas, que adotam o SNC e entidades que aplicam o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) ou os seus planos sectoriais, foi publicado o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que caracteriza a normalização contabilística em Portugal para o setor público como estando *desatualizada, fragmentada e inconsistente*.

Como consequência, as demonstrações financeiras consolidadas elaboradas pelo ente Estado, no seu sentido lato, não estão isentas de distorções materialmente relevantes, pelo facto de *omitirem elementos de elevada materialidade, tais como as receitas fiscais, a dívida fiscal ainda não paga pelos sujeitos passivos, a dívida direta do Estado, ou os contratos de concessão e outros*¹.

Apesar do SNC-AP prever a sua entrada em vigor a partir de 1 de janeiro de 2017, os sucessivos adiamentos, levaram a que administração local não adotasse o SNC-AP, com exceção do Município de Cascais (MC), que elaborou as suas demonstrações financeiras de 2018 tendo por base este referencial contabilístico.

Face à atualidade e à pertinência da temática, considera-se que este projeto assume um papel determinante para os municípios que têm de iniciar o processo de implementação do novo referencial contabilístico, uma vez que retrata as áreas mais críticas observadas no processo do MC.

O presente trabalho resulta de um plano de projeto mais amplo, intitulado “*SNC-AP: Implementação no Município de Cascais*”, que prevê a elaboração de dois trabalhos de projeto, autónomos, mas complementares. No primeiro, denominado “*SNC-AP: Implementação no Município de Cascais – Aspetos Teóricos e Conceção do Modelo*”, apresenta-se o enquadramento da temática, a conceção do plano de implementação e a análise das normas de contabilidade pública aplicadas ao Município de Cascais. No segundo, designado “*SNC-AP: Implementação no Município de Cascais – Concretização e Impacto*”, evidencia-se os procedimentos necessários à transição para o SNC-AP, os fatores críticos de sucesso na sua implementação e o impacto económico financeiro das normas, nos documentos de prestação de contas do Município de Cascais.

¹ Preâmbulo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

Neste contexto, o presente trabalho de projeto assume como objetivos a definição do modelo de plano para a implementação do SNC-AP e o enquadramento das normas de contabilidade pública aplicadas ao Município de Cascais.

Com isto, anseia-se contribuir para a desmistificação da perceção generalizada de que o processo de implementação do SNC – AP, nas Autarquias Locais, é difícil e complexo.

Para o efeito, apresenta-se o enquadramento legal da Administração Pública e uma breve resenha sobre a evolução da contabilidade pública. Seguidamente caracteriza-se o SNC-AP, evidenciando-se as normas de contabilidade pública aplicadas e relatadas pelo Município de Cascais, bem como o plano para a implementação do novo referencial contabilístico.

2. ENQUADRAMENTO LEGAL DA ADMINISTRAÇÃO LOCAL

A Administração Local que é constituída pelas autarquias locais (municípios e freguesias), pelas entidades intermunicipais (áreas metropolitanas e comunidades intermunicipais), pelas associações de fins específicos de municípios e freguesias e pelas empresas locais, nos termos da Lei n.º 75/2013², de 12 de setembro.

Define a Constituição da República Portuguesa³ (CRP), no seu artigo 235.º, que *a organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais, as quais são pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos e que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas.*

De igual modo, a Carta Europeia de Autonomia Local⁴ define no seu preâmbulo que *as autarquias locais são um dos principais fundamentos de todo o regime democrático.* Considera ainda, no artigo 1.º, que *o princípio da autonomia local deve ser reconhecido pela legislação interna e, tanto quanto possível, pela Constituição.*

A CRP reforça o papel da Administração Local concedendo-lhe o princípio da autonomia do poder local, o qual está consagrado no artigo 6.º, materializado na parte respeitante à organização do poder político e sob a epígrafe “Poder Local”.

Nos termos do artigo 236.º da CRP, as autarquias locais são *pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetiva, especificando ainda que no continente, as autarquias locais são as freguesias, os municípios e as regiões administrativas, enquanto nas regiões autónomas compreendem freguesias e municípios.*

Quanto aos órgãos representativos, explana o artigo 5.º, da Lei n.º 75/2013⁵, de 12 de setembro, que os órgãos representativos do município são a Assembleia Municipal e a Câmara Municipal e da freguesia a Assembleia de Freguesia e a Junta de Freguesia. Segundo os dados divulgados no Portal Autárquico⁶ existem 308 municípios e 3.091 freguesias.

² Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto.

³ Publicada no Decreto de 10/04 de 1976, na sua atual redação dada pela Lei n.º 1/2005, de 12 de agosto.

⁴ Introduzida no Direito português pela Resolução da Assembleia da República n.º 28/90, de outubro.

⁵ Na sua atual redação dada pela Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto.

⁶ Localizado em <http://www.portalautarquico.dgal.gov.pt/>.

Quanto ao Associativismo Autárquico, cujo enquadramento legal se encontra definido nos artigos 63.º a 110.º da Lei n.º 75/2013⁷, de 12 de setembro, é constituído pelas entidades intermunicipais (áreas metropolitanas e comunidades intermunicipais) e as associações de freguesias e de municípios de fins específicos.

Relativamente à Atividade Empresarial Local, ela é, nos termos do artigo 2.º da Lei n.º 50/2012⁸, de 31 de agosto, desenvolvida por municípios e associações de municípios através de serviços municipalizados e intermunicipalizados e empresas locais.

⁷ Na sua atual redação dada pela Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto.

⁸ Na sua atual redação dada pela Lei n.º 69/2015, de 16 de julho.

3. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA

A adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia⁹, hoje denominada União Europeia, em 1989 possibilitou iniciar o processo de aproximação da contabilidade pública nacional às praticadas pelos países mais desenvolvidos da Comunidade. Porém, somente passados três anos é que se verificou o início da reforma da contabilidade pública, com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, (Lei de bases da contabilidade pública) e do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho que instituiu o novo Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE).

Estes dois diplomas instituíram duas grandes inovações. A Lei de Bases da contabilidade pública introduziu dois sistemas de contabilidade: a contabilidade de caixa, que regista as entradas e saídas de valores monetários; e a contabilidade de compromissos que regista todas as fases da despesa, desde a assunção do encargo com a encomenda, à constituição legal deste (por via da fatura, fase de processamento), à liquidação da despesa (integração para pagamento), à autorização de pagamento e ao pagamento. O RAFE prescreve que *os serviços e organismos devem organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão*¹⁰, de forma a facilitar a tomada de decisões e o controlo de gestão.

Para além da contabilidade analítica, também se verifica, com a entrada em vigor do RAFE, a introdução, na Contabilidade Pública, dos sistemas de gestão patrimonial e económica e financeira. A revolução do RAFE afere-se no pelo seu artigo 50.º, descrevendo como documentos de prestação de contas, entre outros, o Balanço Analítico, a Demonstração de Resultados e o Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados.

Apesar dos intuitos definidos no RAFE, verificou-se, no entanto, a ausência de um tratamento contabilístico normalizado que não permitia a normalização da Contabilidade Pública.

Uma das consequências da adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE) foi a necessidade de prestar contas a entidades supranacionais, pelo que as insuficiências detetadas obrigaram a uma atualização do sistema contabilístico público português. Associado a este facto, começava-se a exigir uma informação contabilística útil para a tomada de decisões, com o intuito de formar uma Administração Pública (AP) moderna.

⁹ Em 12 de junho de 1985 Portugal assinou o tratado de adesão à CEE. O primeiro-ministro Mário Soares liderou a comitiva que formalizou, no Mosteiro dos Jerónimos, a entrada do país no projeto europeu.

¹⁰ Artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 20 de fevereiro.

Nesta senda, a 3 de setembro de 1997 foi publicado o Decreto-Lei n.º 232/97 que instituiu o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), que teve como principal objetivo *a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos - contabilidade orçamental, patrimonial e analítica — numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação.*¹¹

Com a entrada em vigor do POCP e na sequência do seu artigo 5.º *os planos sectoriais que se mostrem indispensáveis, são aprovados mediante portaria do Ministro das Finanças e, quando for caso disso, dos outros ministros competentes, ouvida a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.* Também para administração local as adaptações *serão estabelecidas mediante Decreto-lei.*

Assim, nos anos subsequentes à entrada em vigor do POCP foram publicados os seguintes planos:

- i) Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado através do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro¹²;
- ii) Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação), aprovado através da Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro;
- iii) Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), aprovado através da Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro e
- iv) Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS), aprovado através do Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro.

¹¹ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro.

¹² Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 162/99, de 14 de setembro e Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de setembro

4. O SNC-AP

4.1. A necessidade de mudar

No ano de 2010, Carvalho *et al.* (2010:23) defenderam que se procedesse a uma alteração ao POCAL e aos restantes Planos Públicos de forma a contemplar *o novo enquadramento normativo do SNC* e adaptá-los às Normais Internacionais do Sector Público. Esta opinião foi transmitida num contexto relacionado com a consolidação de contas na esfera da gestão autárquica. Ora, se se transportar esta realidade para a esfera da AP no seu todo, certamente esta necessidade será mais premente, face à multiplicidade de normativos contabilísticos que estão associados e interligados entre si.

Efetivamente, é consensual que, com a publicação do POCP e dos respetivos Planos Sectoriais, a AP *apresenta nas suas contabilidades uma miscelânea de sistemas contabilísticos*¹³. Para reforçar este facto, invoque-se o Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro¹⁴, onde é explanado que *a normalização contabilística em Portugal para o setor público encontra-se atualmente desatualizada, fragmentada e inconsistente*. Estas características resultam, por um lado, *do avanço do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), no sentido da adoção de normas adaptadas das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) e, por outro lado, da manutenção de um sistema contabilístico no setor público que é baseado nas normas nacionais, entretanto revogadas como o Plano Oficial de Contabilidade (POC)*. Nos termos do referido preâmbulo, *esta fragmentação constitui um problema sério de inconsistência técnica, dado que afeta a eficiência na consolidação de contas no sector público*. Outro problema deriva do facto de existirem entidades, como a Direção-Geral das Autarquias Locais, o Instituto Nacional de Estatística, entre outros, *que têm de agregar informação produzida com base em sistemas de informação orçamental e financeira que são inconsistentes*¹⁵.

A tais factos, acresce que *o sistema contabilístico, orientado sobretudo para o controlo das despesas públicas, revelou-se incapaz de se adaptar às exigências de uma gestão racional e integrada e de proporcionar informação financeira completa, fiável, relevante e oportuna*¹⁶. É nesta senda que surge o Sistema de Normalização Contabilística para as

¹³Antunes (2016).

¹⁴ Aprova o SNC-AP.

¹⁵ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

¹⁶ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

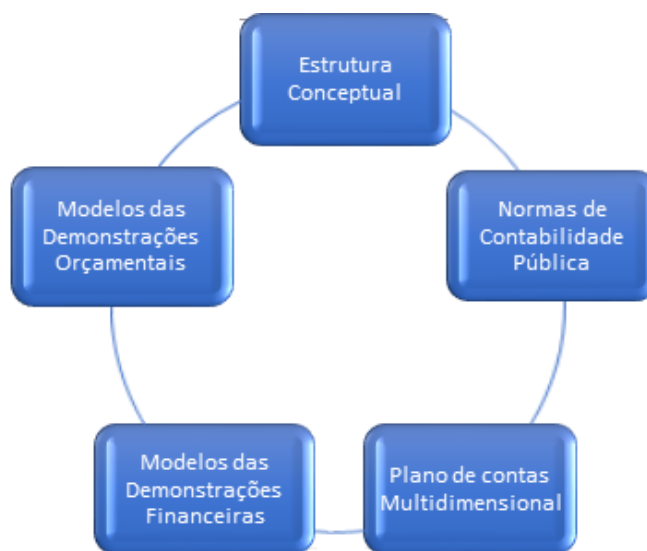
Administrações Públicas (SNC-AP), instituído pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

Para Leão (2016), *com o SNC-AP pretende-se dotar as administrações públicas de um normativo contabilístico que assegure uma visão integrada, compreensiva e completa das finanças das administrações públicas, dessa forma contribuindo para a transparência e, no limite, para a própria sustentabilidade das contas públicas*¹⁷.

4.2. Apresentação do SNC-AP

Segundo o explanado no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o SNC-AP contempla, conforme ilustrado na **Figura 1**, *os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão e assenta, nomeadamente: i) numa estrutura concetual da informação financeira pública; ii) em normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS; iii) em modelos de demonstrações financeiras; iv) numa norma relativa à contabilidade orçamental; v) num plano de contas multidimensional; e vi) numa norma de contabilidade de gestão.*

Figura 1 - Composição do SNC-AP



Fonte: Elaboração própria

¹⁷ In discurso do Secretário de Estado do Orçamento, na Sessão de apresentação do Portal da Entidades Piloto do SNC-AP, realizada a 18 de maio de 2016.

Este novo referencial contabilístico, nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, aplica-se, a partir do dia 01 de janeiro de 2017¹⁸, *a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas*. Porém, a entrada em vigor do SNC-AP foi adiada para 1 de janeiro de 2018, por força da publicação do Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro. Posteriormente, para a Administração Local, por via do Despacho do Secretário de Estado das Autarquias Locais, Carlos Manuel Soares Miguel, de 27 de dezembro de 2017, e pelo artigo 98.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, a entrada em vigor do SNC-AP ocorrerá a 1 de janeiro de 2020.

Segundo o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o SNC-AP permite o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo, e de informação, nomeadamente:

- a) Evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental;
- b) Permite uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade;
- c) Proporciona informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos;
- d) Proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão;
- e) Proporciona informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
- f) Permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos;
- g) Proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão.

Para que os objetivos explanados no SNC-AP sejam alcançados, este referencial contabilístico integra a *estrutura concetual da informação financeira pública, as normas*

¹⁸ Número 1, do artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

*de contabilidade pública e o plano de contas multidimensional*¹⁹ e é constituído pelos *subsistemas de contabilidade orçamental, de contabilidade financeira e contabilidade de gestão*. De acordo com os números 2, 3 e 4 do artigo 3.º do referido diploma legal, a contabilidade orçamental *visa um registo pormenorizado do processo orçamental*; a contabilidade financeira *permite registar as operações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa*; e a contabilidade de gestão *permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos*.

Quanto à contabilidade financeira, acrescente-se que, nos termos do número 3 do artigo 3.º, *ela tem por base as normas internacionais de contabilidade pública (IPSAS)*. Relativamente às IPSAS, estas são emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*²⁰ e têm vindo a desempenhar um papel cada vez mais importante no desenvolvimento e revisão dos normativos nacionais de contabilidade no setor público à escala mundial²¹.

4.3. A Estrutura Conceptual

A Estrutura Conceptual (EC) da informação financeira pública encontra-se descrita no Anexo I do SNC-AP e define *os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de normas de contabilidade pública (NCP) aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas*²² e tem como finalidades, nos termos do #16, *ajudar na aplicação das NCP, apoiar a formar opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras às NCP, auxiliar os utilizadores na interpretação das demonstrações financeiras e proporcionar às entidades normalizadoras da contabilidade os conceitos necessários à formulação das NCP*.

¹⁹ Artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

²⁰ De acordo com as Linhas Orientadoras para o SNC-AP – Documento Preliminar, o IPSASB é o organismo normalizador independente que desenvolve e tem como principais objetivos: i) Incrementar a qualidade e a transparência do relato financeiro do setor público, através do estabelecimento de normas contabilísticas a usar pelas entidades públicas; ii) emitir e promover orientações que sirvam de referência e iii) facilitar a troca de informação entre contabilistas e outro profissionais que trabalham no setor público.

²¹ Linhas Orientadoras para o SNC-AP– Documento Preliminar.

²² #1 da EC.

Segundo Nunes *et al.* (2016:105) a EC do SNC-AP teve por base a EC *para o relato financeiro de finalidade gerais emitida pelo IPSASB (IPSASB, 2014)*, não sendo aplicável aos subsistemas da contabilidade orçamental e da contabilidade de gestão.

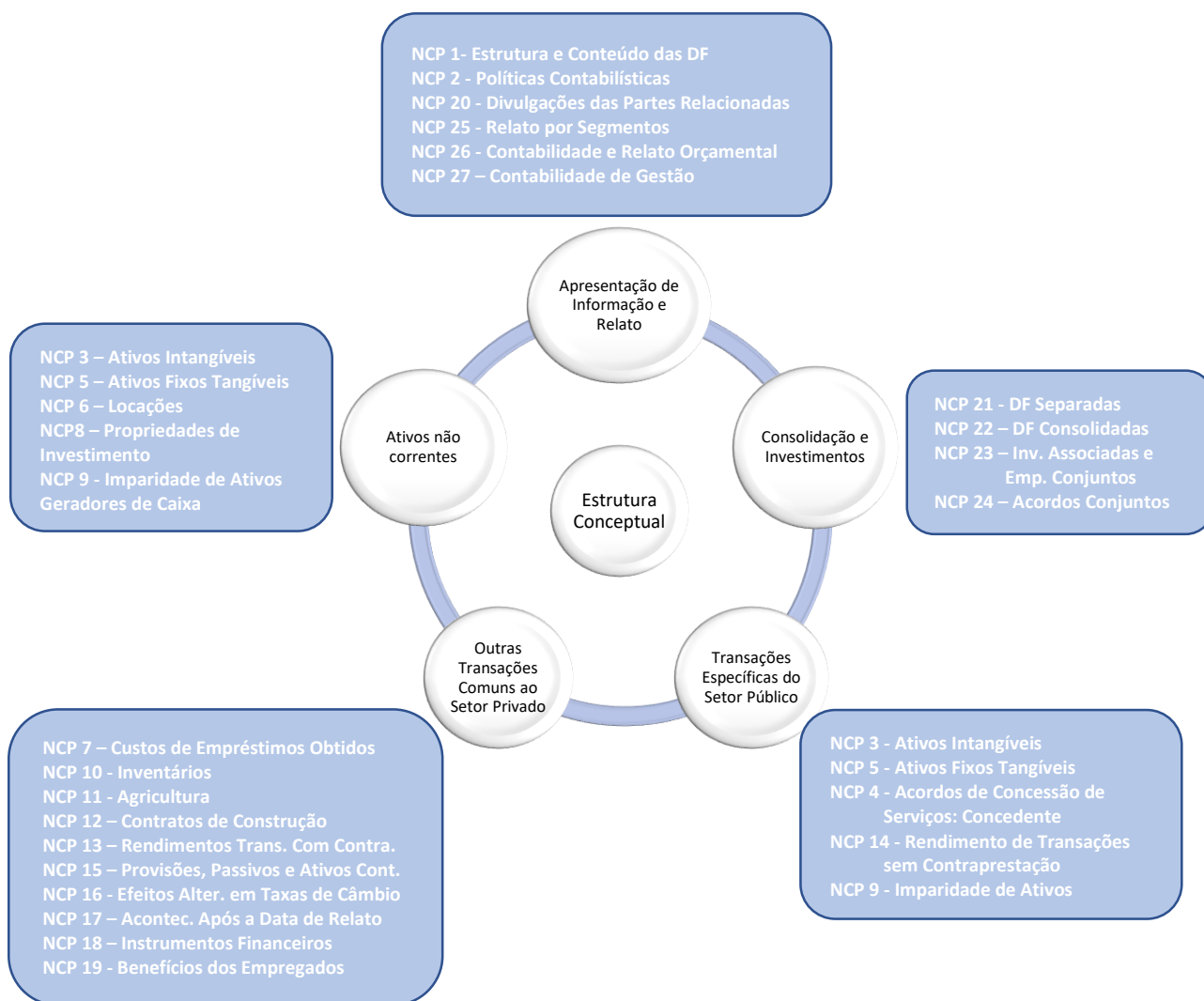
As matérias abordadas pela EC, de acordo com #19, são:

- a) *Objetivos das demonstrações financeiras;*
- b) *Características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;*
- c) *Definição da entidade que relata;*
- d) *Elementos das demonstrações financeiras;*
- e) *Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras;*
- f) *Mensuração dos ativos e passivos das demonstrações financeiras.*

4.4. As Normas de Contabilidade Pública

Nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, um dos elementos integrantes do SNC-AP são as NCP, que se encontram mencionadas no Anexo II do referido diploma legal. Estão previstas 27 NCP's, convergentes com as IPSAS e específicas para determinadas transações e assuntos, cuja lista se encontra inserida no **Anexo I**. A **Figura 2** ilustra as referidas NCP's e o seu enquadramento por áreas temáticas contabilísticas ou de gestão.

Figura 2 - As Normas de Contabilidade Pública



Fonte: Adaptado de Monteiro (2016)

Face à extensão do tema, apresentar-se-ão, no capítulo 7 apenas as NCP's aplicadas pelo MC e aquelas que tiveram um maior impacto nas demonstrações financeiras.

4.5. Principais diferenças entre o POCP e o SNC-AP

Como anteriormente mencionado, o SNC-AP introduziu alterações substanciais face ao POCP e aos planos sectoriais ainda vigentes, as quais se sintetizarão seguidamente.

Ao nível do subsistema da contabilidade orçamental, a NCP 26 introduziu novidades, cujas principais se resumem no **Quadro 1**.

Quadro 1 - Diferenças entre a NCP 26 e o normativo atualmente em vigor.

Tema	Observações
CLASSE 0	<ul style="list-style-type: none">• Inclusão de todo o ciclo orçamental da receita e da despesa, eliminando a conta 25;• Introdução de contas específicas para o encerramento da contabilidade orçamental.
DOCUMENTOS PREVISIONAIS	<ul style="list-style-type: none">• Simplificação dos documentos previsionais;• Eliminação das GOP's (PPI e AMR's);• Previsão plurianual do orçamento, a 4 anos.
RÚBRICAS ORÇAMENTAIS	<ul style="list-style-type: none">• Normalização das rubricas derivada da agregação das diferentes classificações económicas constantes no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro.
RELATO ORÇAMENTAL	<ul style="list-style-type: none">• Alteração das demonstrações orçamentais do orçamento e do PPI, que se traduziu em melhorias;• Introdução de uma demonstração de desempenho orçamental.• Introdução do relato orçamental consolidado.

Fonte: Adaptado da NCP 26, POCAL e Viana (2015:56).

Quanto ao subsistema da contabilidade financeira, para além da própria designação, as principais divergências encontram-se patenteadas no **Quadro 2**.

SNC-AP: Implementação no Município de Cascais
Aspetos Teóricos e Conceção do Modelo

Quadro 2 - Diferenças relativas à contabilidade financeira do SNC-AP e do POC-P.

Tema	Observações
ATIVOS INTANGÍVEIS (NCP 3)	<ul style="list-style-type: none"> • Eliminação do termo “imobilizações incorpóreas”; • As despesas de instalação no SNC-AP são consideradas como gastos; por oposição, no POCP eram incorporadas no valor das imobilizações incorpóreas.
ACORDOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS (NCP 4)	<ul style="list-style-type: none"> • Nem o POCP, nem nenhum plano sectorial, faz alusão a este assunto.
ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS (NCP 5)	<ul style="list-style-type: none"> • Substituição do termo de imobilizado corpóreo por ativo fixo tangível; • Introdução do valor de desmantelamento e de remoção do item e da restauração do local para a mensuração inicial; • Introdução do conceito de imparidade.
LOCAÇÕES (NCP 6)	<ul style="list-style-type: none"> • Sem alterações significativas
CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS (NCP 7)	<ul style="list-style-type: none"> • Introdução do conceito, apesar do Ponto 4.1.12 do POCP já permitir valorizar as imobilizações com os custos de financiamento.
PROPRIEDADES DE INVESTIMENTOS (NCP 8)	<ul style="list-style-type: none"> • Introdução do conceito, apesar da nota de enquadramento da conta 414 – Investimentos em imóveis, do POCP, incluir as propriedades que não estejam afetas à atividade operacional da entidade. • Introdução do modelo do justo valor na mensuração subsequente;
IMPARIDADE DE ATIVOS (NCP 9)	<ul style="list-style-type: none"> • Introdução do conceito, apesar do ponto 4.1.10 do POCP dispor da possibilidade de amortizações extraordinárias quando o valor dos elementos do ativo for inferior ao registado na contabilidade.
INVENTÁRIOS (NCP 10)	<ul style="list-style-type: none"> • Alteração do termo “existências” para “inventários”.
AGRICULTURA (NCP 11)	<ul style="list-style-type: none"> • Nem o POCP, nem nenhum plano sectorial, faz alusão a este assunto.
CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO (NCP 12)	<ul style="list-style-type: none"> • Nem o POCP, nem nenhum plano sectorial, faz alusão a este assunto.
RENDIMENTOS DE TRANSAÇÕES COM CONTRAPRESTAÇÃO (NCP 13)	<ul style="list-style-type: none"> • Introdução de requisitos sobre a contabilização de rendimentos provenientes de transações com contraprestação, apesar do normativo vigente contemplar o princípio da especialização dos exercícios.
RENDIMENTOS DE TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÃO (NCP 14)	<ul style="list-style-type: none"> • Introdução do tratamento contabilístico de rendimentos provenientes de transações sem contra, apesar do POCP prever a contabilização dos rendimentos provenientes dos impostos baseada na base do acréscimo.
PROVISÕES, ATIVOS E PASSIVOS CONTINGENTES (NCP 15)	<ul style="list-style-type: none"> • Substituição do termo de provisões para perdas por imparidade; • Introdução do conceito de ativos contingentes; • Apesar do POCP não contemplar os passivos contingentes, é determinado na Nota 8.2.29 do POCP, que o Anexo às demonstrações financeiras incluía a descrição das responsabilidades da entidade por garantias prestadas.
INSTRUMENTOS FINANCEIROS (NCP 18)	<ul style="list-style-type: none"> • Introdução dos conceitos de ativos financeiros, passivos financeiros e instrumentos de capital próprio; • Introdução da mensuração pelo custo amortizado e pelo justo valor através dos resultados; • Introdução de procedimentos contabilísticos para os instrumentos financeiros derivados; • Introdução do conceito de imparidade e respetivos procedimentos.
BENEFÍCIOS DOS EMPREGADOS (NCP 19)	<ul style="list-style-type: none"> • Introdução do conceito das categorias de benefícios dos empregados; • Apesar do princípio da especialização titulado no POCP, não havia requisitos para o reconhecimento e mensuração das diferentes categorias de benefícios.

Fonte: Adaptado das NCP's e Viana (2015:88,128, 137, 150, 157, 163, 174-175, 182 e 185).

Relativamente ao relato da contabilidade financeira, o **Quadro 3** apresenta as principais divergências entre o SNC-AP e o POCP.

Quadro 3 - Diferenças relativas ao relato financeiro do SNC-AP e do POC-P

Tema	Observações
ESTRUTURA E CONTEÚDO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (NCP 1)	<ul style="list-style-type: none"> Alteração dos modelos do balanço, da demonstração de resultados e do anexo; Introdução da demonstração das alterações no património líquido.
POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS, ALTERAÇÕES EM ESTIMATIVAS E ERROS (NCP 2)	<ul style="list-style-type: none"> Nem o POCP, nem nenhum plano sectorial, faz alusão a este assunto.
ACONTECIMENTOS APÓS O RELATO (NCP 17)	<ul style="list-style-type: none"> Alteração da terminologia “factos relevantes ocorridos após o termo do exercício” para a terminologia “acontecimentos após o relato”.
DIVULGAÇÕES DE PARTES RELACIONADAS (NCP 20)	<ul style="list-style-type: none"> Introdução do conceito, apesar de haver alguma referência sobre o assunto na Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho.
DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS SEPARADAS (NCP 21)	<ul style="list-style-type: none"> O Ponto 4.1.9 do POCP determina que aos investimentos são aplicáveis as disposições do POC, entretanto revogado pelo SNC; De acordo com o preceituado, o método de equivalência patrimonial já é utilizado para reconhecer aqueles investimentos.
DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS (NCP 22)	<ul style="list-style-type: none"> Introdução de uma norma com regras específicas sobre a consolidação de contas e as demonstrações de consolidadas, apesar de atualmente a consolidação de contas se efetuar ao abrigo da Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho,
INVESTIMENTOS EM ASSOCIADAS E EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS (NCP 23)	<ul style="list-style-type: none"> Nem o POCP, nem nenhum plano sectorial, faz alusão a este assunto.

Fonte: Adaptado das NCP's e Viana (2015:205 e 220).

Por fim, no tocante ao subsistema da contabilidade de gestão, a alteração do nome é, apenas, uma das alterações que este subsistema teve. Outra alteração prende-se com a finalidade desta contabilidade. Enquanto que o POCAL, no seu artigo 5.º, determina que a contabilidade de custos constitui um *importante instrumento de gestão financeira (...) para o apuramento de custos por funções e para a determinação dos custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços*; o # 4 da NCP 27 amplia a abrangência da finalidade, ao determinar que a contabilidade de gestão *destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos (...) para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões, designadamente nos seguintes domínios: (a) No processo de elaboração de orçamentos (...); (b) Nas funções de planeamento e controlo, e na justificação para um plano de redução de custos; (c) Na determinação de preços, tarifas e taxas, como é o caso das entidades do setor*

local, cujos preços e taxas devem estar justificados pelo seu custo; (d) No apuramento do custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços; (e) Na mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia, e qualidade) de programas; (f) Na fundamentação económica de decisões de gestão. Adicionalmente, dispõe o # 7 da NCP 27 que a contabilidade de gestão proporciona informação dos custos ambientais.

Relativamente aos objetos de custos e à imputação dos mesmos, determina o Ponto 2.8.3.2 do POCAL que *o custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respectivos custos directos e indirectos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros*. Acresce o Ponto 2.8.3.3 que *a imputação dos custos indirectos efetua-se, após o apuramento dos custos directos por função, através de coeficientes e que este coeficiente corresponde à percentagem do total dos respectivos custos directos no total geral dos custos directos apurados em todas as funções*. Já no SNC-AP, o objeto de custo é ampliado (atividade, programa, bem, serviço), de acordo com o # 13 da NCP 27 e o # 14 da Norma estabelece que *devem ser utilizadas bases de imputação múltiplas, nomeadamente quando os gastos indirectos têm um valor significativo em relação aos gastos totais*.

5. MUNICÍPIO DE CASCAIS

5.1. Caracterização do Município de Cascais

O MC situa-se no litoral do país, sendo limitado a sul e a poente pelo Oceano Atlântico, e a nascente pelo Município de Oeiras. Está integrado na Região de Lisboa e Vale do Tejo e inserido na Nomenclatura das Unidades Territoriais (NUT) III – Grande Lisboa, fazendo parte integrante da Área Metropolitana de Lisboa.

Situado a ocidente do estuário do Tejo, entre a Serra de Sintra e o Oceano Atlântico, o MC desfruta de uma localização privilegiada, usufruindo de importantes valores naturais e paisagísticos, não só devido à proximidade ao mar, mas também ao Parque Natural Sintra-Cascais.

Cascais constituiu-se administrativamente como Concelho desde o século XIV, não tendo desde então sofrido alterações significativas ao nível dos seus limites. A sua área total é de aproximadamente 97 Quilómetros quadrados, com cerca de 185.000 habitantes. O município é dividido administrativamente em quatro freguesias: Alcabideche, Carcavelos Parede, Cascais Estoril e São Domingos de Rana.

A população do MC tem vindo, globalmente, a crescer nas últimas décadas, notando-se que a maior taxa de crescimento em todas as freguesias se deu no período entre 1970 e 1981, associada à grande expansão urbana que se verificou nesta altura, no concelho.

5.2. Estrutura Organizacional do Município de Cascais

O MC, em 31 de dezembro de 2018, contava com 2163 colaboradores, distribuídos pelas diferentes unidades orgânicas.

O organigrama do MC assenta numa estrutura hierarquizada, constituída por Unidades orgânicas nucleares (Direções e Departamentos Municipais), Unidades orgânicas flexíveis (Divisões e Unidades) e Gabinetes, sem equiparação a cargo de dirigente.

A representação gráfica das unidades nucleares, unidades flexíveis e gabinetes, detalhada é apresentada no **Anexo II**.

5.3. Enquadramento Económico e Financeiro do Município de Cascais

É evidenciado na Prestação de Contas de 2018, que o MC durante o ano de 2018 cobrou de receita bruta cerca de 259,2 milhões de euros e pagou cerca de 191,5 milhões de euros de despesa. Da diferença entre estes dois valores derivou o saldo de gerência no valor de 67,7 milhões de euros.

Segundo o mesmo documento, a 31 de dezembro de 2018, o MC apresentava um balanço no valor total de cerca de 597,6 milhões de euros, evidenciando um ativo líquido total de igual valor, património líquido cerca de 528,1 milhões de euros e um passivo de cerca de 66,4 milhões de euros.

Quanto ao desempenho, a entidade apresenta um resultado líquido do exercício positivo de cerca 50,7 milhões de euros.

Segundo a Prestação de Contas Consolidada de 2018, o grupo autárquico apresenta, um balanço no valor total cerca de 645,8 milhões de euros, evidenciando um ativo líquido total de igual valor, património líquido no valor de cerca de 539,9 milhões de euros e um passivo de cerca de 105,9 milhões de euros. Quanto ao desempenho, o grupo apresentou um resultado líquido do exercício positivo de cerca 51,4 milhões de euros.

6. O PLANO DE IMPLEMENTAÇÃO DO SNC-AP NO MUNICÍPIO DE CASCAIS

Para que o processo de implementação do SNC-AP atinja os objetivos definidos, importa que o mesmo esteja vertido num plano que, para além de conter o modelo da gestão da mudança, tenha identificados os fatores críticos de sucesso do processo e os seus riscos e revele o planeamento do processo.

Monteiro (2016) considera que a experiência do processo de transição para o SNC *demonstrou que é fundamental um adequado planeamento daquele processo, o qual passa: (i) pelo diagnóstico da situação atual, ao nível do relato financeiro e identificação das principais alterações; (ii) definição de um plano de ação; e (iii) sua implementação.*

O processo de implementação do SNC-AP no MC seguiu a metodologia apresentada na **Figura 3**, a qual foi idealizada e concebida maioritariamente durante o segundo semestre de 2017.

Figura 3 - Metodologia para a implementação do SNC-AP, no MC



Fonte: Elaboração própria.

Na fase do diagnóstico identificaram-se as principais implicações decorrentes do SNC-AP, nas seguintes áreas: i) sistema contabilístico (contabilidade orçamental, contabilidade financeira e de gestão); ii) sistema de controlo interno; iii) sistemas de informação; e iv) recursos humanos e necessidades de informação. Os procedimentos e as ações de cada uma das áreas encontram-se expostos no **Quadro 4**.

Com esta análise, foram identificados os pontos fortes, os pontos fracos, as ameaças e as oportunidades a gerir neste processo de implementação. Com isto, reconhecem-se os fatores críticos de sucesso do processo, os riscos e as barreiras associadas à implementação para que sejam mitigados, de forma a garantir o sucesso na implementação do novo referencial contabilístico.

Quadro 4 - Os procedimentos e as ações da Fase de Diagnóstico.

Áreas	Procedimentos / Ações
Sistema Contabilístico	<p>Diagnosticar a situação atual e identificar as alterações necessárias nos domínios:</p> <ul style="list-style-type: none">• Das políticas contabilísticas que deverão ser alteradas;• Das implicações das regras do reconhecimento e da mensuração não relevadas no POCAL dos elementos das demonstrações financeiras;• Das implicações dos elementos reconhecidos no âmbito do POCAL e que terão de ser desreconhecidos;• Das implicações da introdução do princípio contabilístico da substância sobre a forma;• Das situações de risco e incerteza;• Das implicações da obrigatoriedade do Sistema de Inventário Permanente;• Das implicações de operações que antes eram consideradas como exceção que passam a ser quase regra (por exemplo, a avaliação de imparidades);• Das alterações dos elementos de divulgação e de relato exigidos pelo SNC-AP;• Das implicações dos novos conceitos, regras, documentos previsionais e documentos de relato orçamentais;• Das implicações da introdução do sistema de custeio ABC, no âmbito da Contabilidade de Gestão;• Das implicações dos ajustamentos para o Plano de Contas Multidimensional.
Sistema de Controlo Interno	<p>Face à introdução de novas regras e princípios contabilísticos e da gestão do risco, importa identificar tudo aquilo que terá impacto com a implementação do SNC-AP, nos domínios das disponibilidades, inventários, terceiros, entre outras.</p> <p>Esta adaptação deverá garantir as novas exigências de relato introduzidas pelo SNC-AP.</p>
Sistemas de informação	<p>Ao nível do <i>software</i>, indagar o estado da adaptação do ERP e ao nível de <i>hardware</i> averiguar se as alterações de <i>software</i> são suportadas pelos recursos existentes.</p>
Recursos Humanos	<ul style="list-style-type: none">• Garantir a sensibilização do órgão de gestão e dos dirigentes e responsáveis para a relevância dos novos conceitos, regras e princípios;• Avaliar as necessidades de formação dos recursos humanos e providenciar que os recursos humanos tenham formação, com o intuito de terem domínio da EC, do Plano de Contas Multidimensional e das NCP's;• Identificar os pontos fortes e fracos dos recursos humanos na aplicabilidade do novo referencial contabilístico;

Fonte: Elaboração própria.

Após a realização da fase do diagnóstico, foi comunicado o plano e ação, de forma a garantir uma adequada implementação do SNC-AP.

O plano de ação, elaborado a partir do diagnóstico realizado, identificou as ações a implementar, os respetivos responsáveis e a sua calendarização e fixou as etapas intermédias.

O plano de ação sobre o Sistema Contabilístico refletiu as definições e as decisões sobre os aspetos descritos no **Quadro 5**.

SNC-AP: Implementação no Município de Cascais
Aspetos Teóricos e Conceção do Modelo

Quadro 5 - O Plano de Ação relativo ao Sistema Contabilístico

Subsistema Contabilístico	Áreas	Procedimentos / Ações
Orçamental	Documentos Previsionais	<p>Para a preparação destes documentos, ter-se-á de:</p> <ul style="list-style-type: none"> Distinguir os montantes do ano anterior e do próprio ano; Orçamentar a receita e a despesa a 4 anos, para além do ano do orçamento; Interpretar e implementar o novo formato do Orçamento e do PPI.
	Execução Orçamental	<ul style="list-style-type: none"> Cobrança de receita em exercícios futuros equacionar a aplicabilidade do método do custo amortizado; Assimilar que a fase de Reembolsos e Restituições deixa de fazer parte do circuito da Despesa, e passa exclusivamente para o circuito da Receita; Reconhecimento de montantes de obrigações em anos futuros; Compreender e distinguir as novas regras e os novos tipos de alterações orçamentais.
	Documentos de Relato	Excetuando a Demonstração do Desempenho Orçamental, as restantes demonstrações orçamentais são semelhantes às do POCAL..
	Operações de Tesouraria	<p>Em termos de conceito, mantêm-se o mesmo do POCAL, ou seja, os movimentos de entrada e saída de caixa que não representam operações de execução orçamental. No entanto, são definidas novas contas na Classe 0 a movimentar para registos destas operações: Contas 071 para Recebimentos e 072 para Pagamentos.</p> <p>As retenções e descontos com origem em processos e despesa, deixam de ser operações de tesouraria e passam a ter execução orçamental, com exceção das garantias e cauções.</p>
Financeira	Plano de Contas Multidimensional I	Adaptar o Plano de Contas, detalhando-o com contas próprias do MC.
	Balanço Inicial	<p>Para a elaboração do Balanço inicial será necessário:</p> <ul style="list-style-type: none"> Recolher os saldos iniciais das contas, sendo fundamental a definição da tabela de correspondência entre contas POCAL e contas SNC-AP; Apesar do Manual de Implementação prever uma tabela de correspondência entre planos base, torna-se necessário analisar a correspondência entre planos detalhados; Proceder aos ajustamentos necessários ao Balanço para o novo normativo SNC-AP, havendo necessidade de: <ul style="list-style-type: none"> Reconhecer todos os ativos e passivos de acordo com as NCP's; Reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o POCAL numa categoria, mas de acordo com NCP's pertencem a outra categoria; Aplicar as NCP's na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.
	Património	<p>Perceber a definição do conceito de ativo, tendo em conta a necessidade de reconhecimento e desreconhecimento no Balanço Inicial.</p> <p>Determinar o impacto e efeito do princípio de Substância sobre a Forma.</p>
	Final do exercício	<ul style="list-style-type: none"> O apuramento das perdas por imparidades dos ativos fixos tangíveis, as contas a receber e inventários; A análise dos subsídios ao investimento, face à alteração de procedimentos introduzida pelo SNC-AP, uma vez que estes subsídios deixam de ser considerados passivos e passam a ser património; As alterações introduzidas no SNC-AP para temática das provisões e passivos contingentes, no que diz respeito ao reconhecimento e à divulgação;

Fonte: Elaboração própria.

O plano de ação sobre o sistema de controlo interno (SCI) do MC a ser atualizado para refletir as definições e as decisões sobre os aspetos descritos no **Quadro 6**. A implementação do SNC-AP obrigou a uma avaliação do SCI com o intuito de determinar os necessários ajustamentos e adaptações, visando o redesenho do sistema e a implementação de novos procedimentos e técnicas de controlo. O resultado destes procedimentos permitiu uma melhoria do relato e do controlo e eficiência operacional.

Quadro 6 - O Plano de Ação relativo ao Sistema de Controlo Interno

Áreas	Procedimentos / Ações
Norma de Controlo Interno	<p>Proceder à atualização da Norma de Controlo Interno, nos seguintes domínios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Salvaguarda da legalidade e regularidade referente à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico: Atualizar a Norma com as novas regras, princípios e práticas a instituir resultantes da implementação do SNC-AP, nomeadamente ao que diz respeito às NCP's; • Salvaguarda do património: Proceder à atualização do manual de procedimentos, nomeadamente aos critérios de reconhecimento, desreconhecimento, mensuração e perdas por imparidade; • Aprovação e controlo de documentos: Proceder à atualização dos documentos inerentes ao SNC-AP; • A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de despesa: Proceder à atualização das normas e regulamentos instituídos, com as exigências do SNC-AP, LCPA, RFALEI e a Lei do Orçamento de Estado.
Regulamentos, Normas e Manuais de Procedimentos	<p>Atualizar os Regulamentos, Normas e Manuais de procedimentos instituídos pelo MC, referentes aos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Métodos e procedimentos de controlo das disponibilidades; • Métodos e procedimentos de controlo das contas de terceiros; • Métodos e procedimentos de controlo dos inventários; • Métodos e procedimentos de controlo do investimento; • Métodos e procedimentos de controlo dos procedimentos contabilísticos, ao nível da execução orçamental, financeira e de custos; • Métodos e procedimentos de controlo dos meios informáticos.

Fonte: Elaboração própria.

Relativamente aos Sistemas de Informação, propõe-se a metodologia descrita no **Quadro 7**.

Quadro 7 - O Plano de Ação relativo aos Sistemas de Informação

Áreas	Procedimentos / Ações
Hardware	Assegurar que o <i>hardware</i> garanta a confidencialidade, a integridade e a disponibilidade da informação. Indagar se os recursos de rede, de armazenamento e de processamento garantam a eficiente performance do processamento eletrónico de dados do novo <i>software</i> .
Software	Garantir que o <i>software</i> inerente ao SNC-AP seja instalado atempadamente. Garantir que: o <i>software</i> controle os acessos; o <i>software</i> ateste os privilégios de utilizador, os quais deverão estar alinhados com as suas funções; e o <i>software</i> permita a segregação de funções.
Riscos Tecnológicos	Disponibilidade: Risco de equipamentos e sistemas de informação não responderem da forma pretendida quando requerido pelo negócio. Confidencialidade: Risco de acesso indevido a informação da organização; divulgação ou utilização não autorizada. Integridade: Risco de perda de coerência de informação crítica para a operacionalidade e tomada de decisão da organização. Conformidade: Risco dos processos, procedimentos, sistemas, equipamentos e processamento de informação não cumprirem os requisitos legais, fiscais, económicos e contratuais. Relevância/estratégia: risco de serviços, equipamentos e sistemas não serem adequados. De forma a mitigar os riscos acima referenciados, validar a eficiência dos controlos em ambiente de processamento eletrónico de dados.
Segurança da informação	Assegurar a proteção da confidencialidade, integridade e disponibilidade de recursos de informação quer estejam armazenados em processamento ou em transmissão de dados. Isto é alcançado através da conjugação de políticas, educação, formação, sensibilização e tecnologia.

Fonte: Elaboração própria.

Como anteriormente explanado, o processo de mudança requer, entre outras ações, a sensibilização dos responsáveis para os objetivos pretendidos e a formação dos quadros no SNC-AP, bem como nas ferramentas que assegurem o seu adequado funcionamento.

O MC realizou um plano de formação de SNC-AP com 126 horas de formação presencial 161 horas em sistema *e-learning*, destinado à equipa responsável pela implementação do novo referencial contabilístico.

Após a elaboração do diagnóstico e do plano de ação, iniciou-se a fase de implementação que inclui o acompanhamento e a monitorização. Com o acompanhamento e a monitorização pretende-se avaliar a pertinência de eventuais medidas corretivas no processo de implementação do SNC-AP.

Nesta fase procedeu-se à implementação do novo plano de contas multidimensional, das regras, princípios e procedimentos instituídos no SNC-AP. Adicionalmente, foram

aferidas se as alterações ao sistema de informação foram bem-sucedidas e procedeu-se à adequação do SCI.

Tendo em conta o explanado, o acompanhamento e a monitorização deverão assumir um papel omnipresente na realização das ações atrás mencionadas.

7. AS NCP's APLICADAS NO MUNICÍPIO DE CASCAIS

7.1. NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras

Esta NCP tem por objetivo estabelecer *a base para a apresentação das demonstrações financeiras*²³, as quais têm por finalidade proporcionar aos utilizadores informação sobre os recursos e obrigações de uma entidade à data do relato, dos gastos suportados e dos rendimentos obtidos.

As demonstrações financeiras, nos termos do #8, são uma representação da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade, cujos objetivos são de proporcionar informação útil para a tomada de decisões e para a responsabilização pela prestação de contas sobre os recursos que lhes foram confiados. De acordo com o #9, têm um papel preditivo ou prospetivo. Preditivo quando proporcionam informação útil na previsão do nível de recursos necessários para as operações continuadas. Prospetivo quando as demonstrações financeiras indicam como os recursos foram obtidos e usados, de acordo com o orçamento e com os requisitos legais e contratuais, incluindo limites financeiros estabelecidos.

Isto é conseguido através da produção de informação sobre os elementos das demonstrações financeiras descritos na EC, a saber: Ativos, Passivos, Património Líquido, Rendimentos, Gastos e Outras Alterações ao Património Líquido.

As demonstrações financeiras, nos termos do #14, são constituídas pelo Balanço, pela Demonstração de Resultados por Natureza, pelas Demonstrações das Alterações no Património Líquido, pela Demonstração de Fluxos de Caixa e pelo Anexo às Demonstrações Financeiras²⁴.

Saliente-se que, de acordo com o #17 da NCP1, as entidades públicas terão de preparar demonstrações financeiras previsionais, nomeadamente, o Balanço, a Demonstração de Resultados por Natureza e a Demonstração dos Fluxos de Caixa, as quais terão de ser aprovadas pelos órgãos de gestão competentes. Esta imposição trata-se de uma inovação face ao referencial contabilístico atualmente vigente.

²³ #1 da NCP1.

²⁴ #14 da NCP1, o Anexo às Demonstrações Financeiras é constituído por notas que relevam um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas.

O Balanço é o instrumento contabilístico que reflete a situação económico financeira de uma entidade, que arrola o conjunto de bens, direitos e obrigações, o qual deverá ser elaborado com base no princípio do acréscimo. De acordo com o #87 da EC, os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os ativos, os passivos, as contribuições para o património líquido e as distribuições do património líquido.

A Demonstração de Resultados por Natureza é o instrumento contabilístico que reflete o desempenho de uma entidade num período, demonstrando como se formaram os resultados, comparando os rendimentos e gastos, conforme é explanado no #87 da EC.

A Demonstração das Alterações no Património Líquido deverá, de acordo com o #63 da NCP1, evidenciar o resultado do período, os rendimentos e ganhos do período, que sejam reconhecidos diretamente no património líquido e, para cada componente deste elemento, os efeitos de alterações de políticas contabilísticas e correções de erros reconhecidos.

Relativamente à Demonstração dos Fluxos de Caixa, esta deve relatar os fluxos ocorridos durante o período, classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento. Esta informação é útil uma vez que ajuda os utilizadores a prever as futuras necessidades de recursos financeiros, a sua capacidade de gerar fluxos de caixa no futuro e a sua capacidade para financiar as alterações introduzidas no âmbito e natureza das suas atividades.

A NCP 1 também compila as divulgações exigidas nas NCP, as quais deverão integrar o Anexo às Demonstrações Financeiras. Destas divulgações, destaca-se a identificação da entidade, as principais políticas contabilísticas, os ativos intangíveis, os ativos fixos tangíveis, as locações, as propriedades de investimento, a imparidade de ativos e os inventários, entre outras.

Na elaboração das demonstrações financeiras deverão ser observadas as NCP 17 (Acontecimentos Após a Data de Relato), as quais devem estar ajustadas pelos acontecimentos que ocorram entre a data de relato e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão e NCP 20 (Divulgações de partes relacionadas) que recomenda a divulgação da existência de relacionamentos entre partes relacionadas quando existe controlo, para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para facilitar uma melhor compreensão da posição financeira e desempenho da entidade que relata.

A prestação de contas relativa ao exercício económico de 2018 aprovada pelos órgãos executivo e deliberativo incluía as demonstrações financeira elaboradas com referência na NCP 1, tendo sido apresentados os documentos descritos no #14.

7.2. NCP 2 – Políticas Contabilísticas, Estimativas e Erros

A NCP 2 tem como objetivo estabelecer os critérios para a seleção e alteração de políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico e a divulgação de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correção de erros (#1 da NCP2).

Quando a um acontecimento ou transação se aplicar uma NCP, a política ou políticas contabilísticas²⁵ aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação dessa NCP. No entanto, existem transações ou acontecimentos que não têm NCP específica, o órgão de gestão utilizará o seu julgamento no desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística, ponderando *os requisitos e orientações previstos noutras NCP que tratam de matérias semelhantes e/ou relacionadas e as definições e critérios de reconhecimento e mensuração previstos na Estrutura Conceptual do SNC-AP*²⁶.

Nos termos do #13 da NCP 2, definida uma política contabilística, ela deve ser alterada quando for exigido por uma outra NCP, ou resultar em informações mais fiáveis e mais relevantes sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos e condições sobre a execução orçamental, posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade. De acordo com os #15 e 16 da NCP 2, são alterações de políticas contabilísticas a alteração de uma base de contabilidade para outra, ou então, a alteração no tratamento contabilístico, reconhecimento ou mensuração de uma transação.

As alterações das políticas contabilísticas são aplicadas retrospectivamente, devendo-se ajustar o saldo de abertura de cada componente do património líquido afetado no período anterior apresentado (#22 da NCP 2).

Como consequência das incertezas que afetam uma entidade, o #28 da NCP 2 prevê que para muitos itens nas demonstrações financeiras são mensurados com base em estimativas, as quais envolvem julgamentos baseados na última informação disponível.

²⁵ CNC (2017:28) define políticas contabilísticas como *Os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos adotados por uma entidade na preparação e apresentação de demonstrações financeiras.*

²⁶ CNC (2017: 59).

As estimativas são usadas, por exemplo, para a valorização da receita fiscal devida ao Estado ou das dívidas incobráveis provenientes de impostos não cobrados. Poder-se-á proceder à revisão de uma estimativa contabilística desde que haja uma alteração das circunstâncias em que foi feita a estimativa inicial e resulta de nova informação recolhida ou de novos desenvolvimentos ou experiência adquirida. Nos termos do #32 da NCP 2, as alterações de estimativas contabilísticas aplicam-se prospectivamente no período da alteração (se afetar apenas esse período) ou no período da alteração e nos seguintes (quando foram mais de um os períodos afetados).

Quanto aos erros, *que são incorreções e/ou omissões em um ou mais períodos*²⁷, a NCP 2, no seu #35, prevê que eles podem ocorrer ao nível do reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação dos elementos das demonstrações financeiras. Quando o erro de um período corrente é descoberto nesse mesmo período, a sua correção efetua-se antes das demonstrações financeiras serem preparadas e autorizadas, a sua correção é feita retrospectivamente *nas demonstrações financeiras apresentadas para efeitos comparativos reexpressando as quantias comparativas do período anterior apresentado*. Quando for impraticável determinar os efeitos do período ou efeitos cumulativos do erro, a aplicação faz-se prospectivamente.

Fruto da aplicação da NCP 2, o MC divulgou nas suas demonstrações financeiras o seguinte *em 31 de dezembro de 2017 uma das empresas municipais apresentava saldos não realizáveis com o município no montante de cerca de € 9.833.667, cujo impacto negativo não se encontra reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas a 31 de dezembro de 2017. Em 2018 foi efetuada a correção do erro detetado, tendo sido reforçadas as perdas por imparidade acumuladas em investimentos financeiros por débito da conta 56 – Resultados Transitados*.

7.3. NCP 3 – Ativos Intangíveis

Esta NCP explana o tratamento contabilístico dos ativos intangíveis²⁸ que satisfaçam a definição de ativo intangível, bem como a seu reconhecimento e mensuração, dos gastos com as amortizações e das perdas por imparidade.

²⁷ CNC (2017:62).

²⁸ A CNC (2017:11) define ativo intangível como *um ativo não monetário identificável sem substância física*”

Para que um item seja reconhecido como um ativo intangível é necessário que o item satisfaça a definição de um ativo intangível e os critérios de reconhecimento (#21 da NCP 3). De acordo com o #23 da NCP 3, um ativo intangível é reconhecido se for provável que fluirão para a entidade os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados atribuíveis ao ativo e o custo ou o justo valor do ativo possa ser mensurado com fiabilidade.

A CNC (2017:64) considera que a mensuração inicial de um ativo intangível pode-se fazer através do custo do ativo numa transição com contraprestação, do custo apurado de um ativo gerado internamente e do justo valor atribuído ao ativo numa transação sem contraprestação. A NCP 3 também prevê, no seu #64, que, após reconhecimento como ativo, a mensuração subsequente deve ser registada pelo seu custo deduzido das amortizações acumuladas e imparidades acumuladas.

Quanto à vida útil de um ativo intangível, a CNC (2017:64) considera que esta *deve ser sempre determinada, tendo em conta os benefícios económicos ou potencial de serviço que o ativo irá proporcionar*. O #73 da NCP 3 identifica diversos fatores na determinação da vida útil de um ativo intangível, nomeadamente: o uso esperado, a obsolescência técnica, tecnológica e comercial e o período de utilização do ativo previsto em acordos e contratos.

Relativamente à amortização de um ativo intangível, a quantia amortizável de um bem, segundo o #78 da NCP3 *deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil*. O bem começa a ser amortizado no momento em que está disponível para uso, e termina *na data que ocorrer primeiro entre a data em que o ativo for classificado como detido para venda e a data em que o ativo for desreconhecido*. A Norma, no seu #81, preconiza que o método mais adequado para a AP é o método das quotas constantes²⁹ e que a amortização é geralmente reconhecida nos resultados (#82 da NCP 3).

Por fim, um ativo deverá ser desreconhecido no momento da alienação ou quando não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso (#91 da NCP3).

²⁹ #81 da NCP 3, a *amortização por quotas constantes resulta num gasto linear durante a vida útil do ativo, se o seu valor residual não se alterar*.

Como principal diferença entre o POCAL e a NCP 3, Viana (2015:127) destaca as despesas de instalação e de investigação serem consideradas no POCAL como imobilizações incorpóreas, enquanto que no SNCP-AP serem consideradas como gasto.

Pela aplicação desta NCP, muitos bens do MC que tiveram de ser desreconhecidos por não satisfazerem a atual definição de ativo intangível, tendo-se sido, por isso, o seu valor transferido para a conta 56 “*resultados transitados*”³⁰.

7.4. NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

Esta Norma esclarece os procedimentos para a contabilização de acordos de concessão de serviços pelo concedente que seja uma entidade do sector público.

Desde já, importa estabelecer a diferença entre o concedente e o concessionário. Nos termos do #5 NCP 4, o primeiro *é a entidade pública que concede ao concessionário o direito de usar o ativo da concessão de serviços*. O segundo *é a entidade que usa o ativo de concessão de serviços para prestar serviços públicos sujeitos ao controlo do ativo pelo concedente*.

Segundo #2 da NCP 4, os acordos de concessão de serviços *envolvem um concessionário que proporciona serviços públicos relacionados com um ativo de concessão de serviços em nome do concedente*. Desta forma, a CNC (2017:9) clarifica que um acordo de concessão de serviços *é um acordo vinculativo entre um concedente e um concessionário em que o concessionário usa o ativo de concessão de serviços para prestar um serviço público em nome do concedente por um período de tempo especificado e o concessionário é remunerado pelos seus serviços durante o período de tempo do acordo de concessão de serviços*. Já o ativo de concessão é aquele que é usado *para prestar serviços públicos num acordo de concessão de serviços* (#5 da NCP 4). Quanto à posse dos ativos podem ocorrer duas situações. Na primeira, o ativo pode ser fornecido pelo concessionário, que já o detém, constrói, desenvolve ou adquire a um terceiro, sendo exemplos uma parceria público-privada com financiamento ou uma a construção e exploração de um equipamento por parte do concessionário. Na segunda situação, o ativo pode ser fornecido pelo concedente, que o já detém, sendo exemplo um parque de campismo concessionado

³⁰ Anexo às Demonstrações Financeiras do Município de Cascais do ano de 2018.

a um particular, ou a concessão de um direito de superfície sobre um equipamento propriedade da AP.

Quanto ao reconhecimento inicial de um ativo de concessão dever-se-á satisfazer as premissas explanadas no #6 da NCP 4, relacionadas com o controlo do ativo. Assim, o concedente deve reconhecer um ativo proporcionado pelo concessionário e uma melhoria de um ativo existente do concedente se: a) o concedente controlar ou regular quais os serviços que o concessionário tem de prestar com o ativo, a quem tem de os prestar e a que preço; e b) o concedente controla qualquer interesse residual no ativo no final do termo do acordo.

De acordo com os #8 e 9 da NCP 4 e a CNC (2017:72), se se tratar de um ativo proporcionado pelo concessionário (que o construiu, desenvolveu ou adquiriu), tal ativo deve ser reconhecido pelo seu justo valor. Se se tratar de um ativo já existente do concedente, que o concessionário vai utilizar, tal ativo deve ser reconhecido como ativo de concessão de serviços através de uma transferência da rubrica onde estava registado e pela quantia por que estava registado.

Acresce o #10 da NCP 4 que após o reconhecimento inicial ou reclassificação, e mediante o caso, o ativo de concessão de serviços deve ser contabilizado em sintonia com a NCP relativa aos Ativos Fixos Tangíveis (NCP 5) ou aos Ativos Intangíveis (NCP 3), numa classe de ativos separada.

Nos termos dos #11, 12, 13 e 14 da NCP 4 e da CNC (2017:72-73), quando se reconhece um ativo de concessão de serviços, cujo controlo é da entidade concedente, esta deve reconhecer *um passivo pela mesma quantia, ajustado de eventual remuneração do concedente ao concessionário ou vice-versa*. A natureza do passivo reconhecido baseia-se na remuneração paga pelo concedente ao concessionário, nos termos do contrato celebrado e pode derivar por qualquer combinação seguinte: a) fazer pagamentos ao concessionário; e/ou b) compensar o concessionário por outro meio, como por exemplo, dando-lhe o direito a obter rendimento a partir de terceiros utilizadores do ativo de concessão de serviços; ou dando-lhe acesso a um outro ativo gerador de rendimento para uso.

Consoante o tipo de remuneração paga pelo concedente ao concessionário, a NCP estabelece o modelo do passivo financeiro e o modelo da atribuição de um direito ao concessionário.

No modelo do passivo financeiro, nos termos dos #15, 16 e 17 da NCP 4, o concedente remunera o concessionário com *dinheiro ou outro ativo financeiro* pela *construção, desenvolvimento, aquisição ou melhoria de um ativo da concessão de serviços*, o concedente deve contabilizar o passivo reconhecido como um passivo financeiro, devendo-se, a partir deste momento, aplicar a NCP 18 – Instrumentos Financeiros. À medida que os pagamentos forem efetuados pelo concedente, devem ser contabilizados como uma redução do passivo e como gastos os outros encargos pelos serviços prestados pelo concessionário (#18 e 19 da NCP 4).

No modelo da atribuição de um direito ao concessionário, previsto nos #21, 22 e 23 da NCP 4, o concedente *dá ao concessionário o direito de obter rendimento de terceiros utilizadores ou um outro ativo gerador de rendimento* para remunerar a *construção, desenvolvimento, aquisição ou melhoria de um ativo de concessão de serviços*. Neste caso, o concedente deve contabilizar o passivo reconhecido como *a parte não ganha do rendimento decorrente da troca de ativos entre o concedente e o concessionário*.

Na Nota 4 do Anexo às demonstrações financeiras de 2018, o MC divulgou a existência dos seguintes contratos de concessão³¹:

- i. Concessão da exploração do sistema municipal de distribuição de água e de drenagem de águas;
- ii. Construção e exploração de um parque publico de estacionamento subterrâneo em Cascais;
- iii. Concessão da construção e exploração da Marina de Cascais;
- iv. Conceção, construção e concessão da exploração de forno crematório no complexo funerário de Cascais;
- v. Exploração da concessão de distribuição de eletricidade em baixa tensão.

Adicionalmente, foi reportado que estes contratos são, unicamente, geradores de rendimentos para o Município.

³¹ Anexo às Demonstrações Financeiras do Município de Cascais, do ano de 2018.

7.5. NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis

Esta NCP determina o tratamento contabilístico dos ativos fixos tangíveis³², quer de domínio público, quer de domínio privado, focalizando-se no reconhecimento destes ativos, os gastos de depreciação, assim como a sua mensuração.

Nos termos do #10 da NCP 5, um bem deve ser reconhecido como um ativo fixo tangível *se for provável que fluirão benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados ao bem e o custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade.*

Relativamente à mensuração, estabelece o #18 da NCP 5 que *um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo.* Para os bens adquiridos numa transação sem contraprestação, por exemplo a doação de um terreno ou a aquisição de um terreno com uma retribuição simbólica, a mensuração, de acordo com o #19, far-se-á da seguinte forma: i) para os imóveis, pelo valor patrimonial tributário; ii) para outros ativos, pelo custo do bem recebido, ou na falta deste, o respetivo valor de mercado.

O #21 da NCP 5 explana que o custo de um bem compreende o seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos não dedutíveis, os custos necessários para colocar o ativo no local e em pleno funcionamento e eventuais custos de desmantelamento e de remoção do bem que a entidade é obrigada a suportar quando o bem é adquirido.

Quanto ao período e método de depreciação, nos termos dos #42 a 56 da NCP 5, a quantia depreciável de um ativo deve ser imputada numa base sistemática ao longo da sua vida útil. Sempre que o valor residual e a vida útil de um bem sejam revistos, derivado da expectativa corrente diferir da inicial, as alterações devem ser contabilizadas como uma alteração de uma estimativa contabilística³³. A depreciação de um ativo começa quando o bem fica disponível para uso e cessa quando o ativo é desreconhecido.

No final de cada período, a entidade terá de determinar se um bem do ativo fixo tangível está ou não em imparidade, aplicando a NCP 9 - Imparidade de Ativos. O ativo fixo estará em imparidade se a sua quantia escriturada exceder a sua quantia recuperável.

³² O #9 da NCP 5 define ativo fixo tangível como *bens com substância física que: (a) São detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos; e (b) Se espera sejam usados durante mais de um período de relato.*

³³ NCP 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros.

Um bem do ativo fixo tangível é desreconhecido, de acordo com o #60, no momento da alienação ou quando já não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso.

Resultante da aplicação da NCP 5, e de acordo com o divulgado³⁴, *os bens do ativo fixo tangível foram mensurados pelo seu custo, à exceção de um edifício que foi mensurado pelo valor patrimonial tributável, o gasto de depreciação dos ativos inicia quando fica disponível para uso e cessa quando o ativo é desreconhecido e o Município utiliza o método das quotas constantes (ou da linha reta) para calcular as depreciações.*

7.6. NCP 6 – Locações

Esta norma estabelece o tratamento contabilístico relativo a locações financeiras e operacionais. O #4 da norma define uma locação como *um contrato pelo qual o locador transfere para o locatário o direito de uso de um ativo durante um período de tempo acordado, em troca de um pagamento ou uma série de pagamentos.*

Nos termos dos #8, 9, 10 e 11, uma locação pode ser classificada como locação financeira ou locação operacional, dependendo da *extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ativo locado ficam no locador ou no locatário.* Os riscos incluem a possibilidade da ocorrência de perdas derivadas de capacidade ociosa e obsolescência tecnológica, ou de alterações no valor devido a mudanças nas condições económicas e as vantagens representam a *expectativa de potencial serviço ou de funcionamento lucrativo durante a vida económica do ativo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização de um valor residual.*

Assim, uma locação é financeira se se *transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade* para o locatário. Caso contrário, se os riscos e vantagens permanecerem no locador, está-se perante uma locação operacional.

Acresce o #11 que a *classificação de uma locação em financeira ou operacional depende da substância da transação e não da forma do contrato*, arrolando alguns fatores que podem ser tidos em consideração na definição da classificação.

³⁴ Nota 5 Anexo às Demonstrações Financeiras do Município de Cascais, do ano de 2018.

Segundo a CNC (2017:98), na locação financeira, o locatário deve, *no início da locação, reconhecer os bens adquiridos através de locações financeiras como ativos e as respetivas obrigações como passivos e mensurá-los pela menor quantia entre o justo valor do bem locado e o valor presente dos pagamentos mínimos de locação*³⁵. Relativamente à mensuração subsequente do passivo, *é afetada pelo pagamento das rendas (parte de capital) e a mensuração subsequente do ativo é afetada pela depreciação do bem*³⁶.

Nas locações operacionais, *as rendas devidas ao locador devem ser reconhecidas e mensuradas pelo locatário como um gasto do período a que dizem respeito, geralmente numa base linear durante o prazo da locação*³⁷.

O MC divulgou na Nota 6 do Anexo às Demonstrações Financeiras de 2018, a existência de 2 contratos de locação operacional, nomeadamente, para equipamentos informáticos e de transporte. Tratando-se de contratos de locação operacionais, as rendas pagas pelo MC são reconhecidas como gasto do período.

7.7. NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos

Esta norma explana os procedimentos contabilísticos a considerar nos encargos associados aos empréstimos obtidos. De acordo com o #1, estes encargos são, geralmente, reconhecidos como gastos do período, podendo, como tratamento alternativo, proceder à *capitalização de custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica*.

Sobre os custos de empréstimos obtidos que se qualificam para capitalização, matéria regulamentada nos #6 a 13 da NCP 7, esclarece a CNC (2017:106) que os encargos dos empréstimos contraídos para financiar a aquisição, construção ou produção de um ativo, *são geralmente imputados integralmente ao custo do ativo financiado* e que os *encargos totais do empréstimo específico são capitalizados juntamente com o ativo*. Para aqueles empréstimos contraídos que, para além de financiarem a aquisição, construção ou produção de um ativo, financiam outras atividades, torna-se necessário *determinar qual*

³⁵ Segundo a CNC (2017:95), os pagamentos mínimos de locação correspondem a uma renda composta por um elemento de capital e um elemento de juro.

³⁶ CNC (2017:98).

³⁷ CNC (2017:99) e #49 da NCP 6.

a parte dos encargos com esses empréstimos que devem ser imputados ao custo do ativo financiado. Este cálculo poderá ser efetuado através da média ponderada dos custos dos empréstimos contraídos pela entidade que estejam em saldo durante o período.

Nos termos do divulgado na Nota 7 do Anexo às Demonstrações Financeiras, o MC detém um conjunto de contratos de empréstimos vigentes. Porém, nenhum deles se encontra a capitalizar custos, ou seja, todos os encargos suportados pelo Município são reconhecidos como gastos do período.

7.8. NCP 8 – Propriedades de Investimento

A NCP 8 tem como objetivo estabelecer o tratamento contabilístico de propriedades de investimento, *quanto à sua mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário dos interesses em propriedades de investimento detidos segundo uma locação financeira (...) e de um locador de propriedades de investimento disponibilizadas a um locatário numa locação operacional*³⁸.

O #5 da NCP 8 define propriedade de investimento como *um terreno ou um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos, detidos (pelo proprietário, ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para obtenção de rendas ou para valorização do capital, ou ambos, e que não seja para: (a) Usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou (b) Vender no decurso normal das operações.*

A CNC (2017:109) clarifica que *existe um conjunto de circunstâncias em que as entidades do setor público podem deter propriedades para obter rendas e para valorização do capital investido* com o intuito de utilizar os fluxos gerados para financiar as suas outras atividades.

Em suma, dir-se-á que uma propriedade de investimento *é detida para obter rendas ou para valorização do investimento gerando fluxos de caixa largamente independentes dos outros ativos detidos por uma entidade* (CNC (2017:109)).

Quanto à mensuração inicial, as propriedades de investimento são valorizadas pelo seu custo, compreendendo este o *preço de compra e quaisquer dispêndios que lhe sejam*

³⁸ #1 e 2 da NCP 8.

diretamente atribuíveis, tais como, honorários profissionais ou impostos de transferência de propriedade (#20 e 21 da NCP 8). Porém, de acordo com o #24, uma propriedade de investimento pode ser adquirida através de uma transação sem contraprestação. Neste caso, *o seu custo deve ser mensurado pelo seu justo valor à data da aquisição*.

Por fim, refira-se que uma propriedade de investimento deve ser desreconhecida na data de alienação ou quando for permanentemente retirada do uso, de acordo com o #72. Os ganhos ou perdas resultantes do abate ou alienação de propriedades de investimentos *devem ser determinados como a diferença entre os rendimentos líquidos da alienação e a quantia escriturada do ativo* e reconhecidos nos resultados no período da sua ocorrência.

Da Nota 8 do Anexo às Demonstrações Financeiras afere-se que o MC detém um conjunto de bens classificados como propriedades de investimentos, os quais foram mensurados ao custo de aquisição que corresponde *ao seu preço de compra e quaisquer outros gastos que lhe sejam diretamente imputáveis*.

7.9. NCP 9 – Imparidade de Ativos

Esta Norma, de acordo com o seu #1, determina os procedimentos *que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo está em imparidade e assegurar que as perdas por imparidade são reconhecidas*.

O #12 da NCP 9 define imparidade como *uma perda de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de um ativo, para além do reconhecimento sistemático dessa perda através da depreciação ou amortização*.

A NCP 9 não se aplica aos inventários, aos ativos provenientes de contratos de construção, aos ativos financeiros incluídos no âmbito da NCP18 - Instrumentos Financeiros, às propriedades de investimento mensuradas pelo modelo do justo valor, aos ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis mensurados por quantias revalorizadas, aos ativos decorrentes de benefícios de empregados, ao *goodwill*, aos ativos biológicos relativos à atividade agrícola mensurados pelo justo valor menos custos de venda e a outros ativos relativamente aos quais existem requisitos contabilísticos de imparidade noutras NCP.

Segundo a CNC (2017:113), *uma perda por imparidade resulta da diferença entre a quantia escriturada do ativo e a sua quantia recuperável. O #5 da NCP 9 define quantia recuperável como sendo a maior quantia entre o justo valor de um ativo (...) menos custos de vender e o seu valor de uso. Para avaliar se um ativo está em imparidade, utiliza-se um conjunto de indicadores ou indícios na base dos quais faz os testes necessários para concluir se de facto existe ou não uma perda do valor do ativo. Se houver, deve reconhecer essa perda.*

Para averiguar se existe *algum indício de que um ativo possa estar em imparidade*, o #23 da NCP 9 estabelece que podem ser usadas fontes externas e internas de informação. São, de acordo com o #23, exemplos de fontes externas de informação a *cessação, ou cessação eminente, da procura ou da necessidade dos serviços proporcionados pelo ativo*³⁹ e as *alterações significativas de longo prazo com um efeito adverso na entidade, no ambiente tecnológico em que opera, na legislação ou na política governamental*⁴⁰. Paralelamente, a norma arrola como exemplos de fontes internas de informação a *evidência de obsolescência ou danos físicos no ativo*⁴¹, as *alterações significativas de longo prazo com efeitos adversos na entidade, na extensão ou na forma em que um ativo é usado ou se espera que seja usado*⁴², a *decisão para suspender a construção do ativo antes de estar concluído ou em condições de ser utilizado*⁴³ e a *evidência indicando que o desempenho de serviço de um ativo está a ser, ou será, significativamente pior do que esperado*⁴⁴.

Também explana a NCP 9, nos seus #43 a 46, que uma perda por imparidade⁴⁵, deve ser reconhecida imediatamente nos resultados. Se o valor da perda por imparidade for maior que a quantia escriturada do ativo, esta *deve ser reduzida para zero, com a correspondente quantia reconhecida nos resultados*. Após o reconhecimento da perda

³⁹ A CNC (2017:115) esclarece que *o ativo ainda mantém o mesmo potencial de serviço, mas a procura por esse serviço terminou ou está a terminar.*

⁴⁰ A CNC (2017:115) esclarece que *a utilidade de serviço de um ativo pode ser reduzido se a tecnologia avançou para produtos alternativos que proporcionam serviços melhores e mais eficientes e que o potencial de serviço de um ativo pode ser reduzido em resultado de alterações na lei.*

⁴¹ A CNC (2017:115) esclarece que *os danos físicos têm como provável consequência o facto de o ativo já não ser capaz de proporcionar o mesmo nível de serviço que proporcionava antes.*

⁴² A CNC (2017:116) esclarece que *o ativo ainda mantém o mesmo potencial de serviço mas alterações de longo prazo têm efeitos adversos na extensão em que o ativo é usado.*

⁴³ A CNC (2017:116) esclarece que *um ativo que não será concluído não pode proporcionar o serviço pretendido.*

⁴⁴ A CNC (2017:116) esclarece que este indício geralmente é relatado por relatórios internos que *podem indicar que um ativo não está a ter o desempenho esperado ou o seu desempenho está a deteriorar-se com o passar do tempo.*

⁴⁵ Considera-se uma perda por imparidade quando há redução da quantia escriturada para a quantia recuperável,

por imparidade, estabelece o #46 que a amortização do ativo *deve ser ajustada em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do ativo.*

O #53 estabelece que a reversão de uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores deve ser reconhecida *se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável de serviço do ativo desde a última perda por imparidade reconhecida. Se for este o caso, a quantia escriturada do ativo deve (...) ser aumentada para a sua quantia recuperável de serviço.* A Norma define este aumento como sendo uma reversão de uma perda por imparidade⁴⁶.

Quanto ao reconhecimento de uma reversão de uma perda por imparidade, conforme #56 e 57, ela deve afetar imediatamente os resultados e, após o seu reconhecimento, *o encargo da depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do ativo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.*

Pela divulgação da Nota 9 do Anexo às Demonstrações Financeiras, o MC somente reconheceu imparidades para as participações financeiras e para clientes, contribuintes e utentes.

7.10. NCP 10 – Inventários

Esta Norma explana o tratamento contabilístico dos inventários e *proporciona orientação prática para a determinação do seu custo e o seu subsequente reconhecimento como gasto*, as fórmulas de custeio, assim como *qualquer redução para o valor realizável líquido* (#1 da NCP 10). Conforme explanado no #2, não é aplicável aos trabalhos em curso de contratos de construção e de serviços a prestar, instrumentos financeiros, ativos biológicos.

O #7 desta Norma define inventários como sendo ativos na forma *de materiais ou consumíveis a aplicar no processo de produção*, ou *a aplicar ou distribuir na prestação de serviços*, assim como, *ativos detidos para venda ou distribuição no decurso normal das operações ou no processo de produção para venda ou distribuição.*

⁴⁶ O #54 da NCP 9 clarifica que uma reversão de uma perda por imparidade *reflete o aumento na quantia recuperável de serviço estimado de um ativo desde a data em que uma entidade reconheceu pela última vez uma perda por imparidade relativa a esse ativo. As alterações nas estimativas que causaram o aumento na quantia recuperável de serviço devem ser identificadas e divulgadas.*

Acrescenta o #9 desta Norma, que os inventários englobam os bens comprados e detidos para revenda; as matérias-primas, materiais e consumíveis usados na produção de produtos e ou na prestação de serviços; bens comprados ou produzidos pela entidade para distribuir a terceiros; e os produtos acabados ou os produtos em curso de produção⁴⁷.

Quanto à mensuração dos inventários, o #13 estabelece que os inventários *devem ser mensurados pela quantia mais baixa entre o custo e o valor realizável líquido*. O custo dos inventários, de acordo com o #16 da Norma, deve *incluir todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos suportados para colocar os inventários no seu local e condição atuais*. No tocante ao valor realizável líquido⁴⁸, o #35 estabelece que *o custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos, ou se os seus preços de venda tiverem diminuído*. Adicionalmente, este parágrafo também considera que *o custo dos inventários pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a suportar com a venda, troca ou distribuição tiverem aumentado*. Em sintonia com o legislador está a CNC (2017:136) quando considera que *os inventários não devem estar registados por um valor superior ao que se espera obter do seu valor de venda ou de uso*. Quando tal acontecer, ou seja, o inventário estar registado por um valor superior ao que se espera obter do seu valor de venda ou de uso, os inventários devem ser reduzidos para o seu valor realizável líquido, de acordo com o #36, defendendo o legislador, no #35, que esta prática *é consistente com a perspetiva de que os ativos não devem ser registados por quantias superiores aos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados da sua venda, troca, distribuição ou uso*.

Continuamente, em cada período de relato, o #39 da Norma estabelece que *dever-se-á proceder à avaliação do valor realizável líquido*. Se num momento posterior as circunstâncias que determinaram a redução do valor dos inventários *deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido*

⁴⁷ O #10 da NCP 10 exemplifica como bens que constituem os inventários: (a) Artigos consumíveis; (b) Materiais de manutenção; (c) Peças de reserva para equipamentos que não sejam as tratadas em normas sobre ativos fixos tangíveis; (d) Munções; (e) Reservas estratégicas (por exemplo, reservas de energia); (f) Reservas de moeda não colocada em circulação; (g) Produtos de serviços postais detidos para venda (por exemplo, selos); (h) Trabalhos em curso, incluindo: (i) Materiais para cursos de formação/educação; e (ii) Prestações de serviços em curso. (i) Terrenos e edifícios detidos para venda desde que a entidade tenha por objeto a atividade imobiliária.

⁴⁸ O #7 da NCP 10 define o valor realizável líquido como *o preço de venda estimado no decurso normal da atividade da entidade, menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para realizar a venda, troca ou distribuição*.

à alteração nas circunstâncias económicas, a quantia da redução deve ser revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido revisto.

O MC divulgou, na Nota 10 do Anexo às Demonstrações Financeiras, que *o custo de cada item de inventário é determinado através da média ponderada do seu custo inicial e do custo de itens semelhantes adquiridos durante 2018 – custo médio ponderado.*

7.11. NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação

Determina o #4 da NCP 13 que as *entidades públicas podem obter rendimentos tanto de transações com e ou sem contraprestação.* Ademais, define o #10 que as transações com contraprestação são aquelas *pelas quais uma entidade recebe ativos ou serviços, ou extingue passivos, e dá diretamente em troca um valor aproximadamente igual* e que as transações sem contraprestação são aquelas em que *uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual.*

Face à existência destes dois tipos de origens de rendimentos⁴⁹, a NCP 13 (#1) estabelece *o tratamento contabilístico do rendimento proveniente de transações e acontecimentos que tenham uma contraprestação.*

Acresce o #3 que *dever-se-á aplicar esta norma na contabilização do rendimento proveniente (...) da prestação de serviços, da venda de bens e do uso por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos ou distribuições similares*⁵⁰. Este rendimento deve ser *mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber* (#12 da NCP 13) e geralmente a sua *retribuição é feita sob a forma de caixa ou equivalentes de caixa e a quantia do rendimento é a quantia de caixa ou de equivalentes de caixa recebida ou a receber*⁵¹.

⁴⁹ Segundo #11 da NCP 13, *o rendimento inclui apenas os influxos brutos de benefícios económicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber pela entidade de sua própria conta.*

⁵⁰ O #8 da NCP 13 que os *juros são débitos pelo uso de caixa ou equivalentes de caixa ou quantias devidas à entidade; os royalties são débitos pelo uso de ativos a longo prazo da entidade, por exemplo, patentes, marcas, direitos de autor e software de computador* e os *dividendos ou distribuições similares* são a *distribuição de resultados a detentores de investimentos de capital na proporção das suas detenções de uma determinada classe de capital.*

⁵¹ A CNC (2017:13-19) considera que a *caixa compreende dinheiro e depósitos à ordem* e que os *equivalentes de caixa são investimentos de curto prazo de elevada liquidez, facilmente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estejam sujeitos a um risco insignificante de alterações de valor.*

Quanto ao reconhecimento do rendimento, a NCP 13 estabelece critérios diferentes consoante a proveniência do mesmo, dedicando os #17 a 25 aos rendimentos provenientes da prestação de serviços, os #26 a 31 para os rendimentos originados na venda de bens e os #32 a 37 para os rendimentos provenientes de juros, *royalties* e dividendos.

Quanto aos rendimentos provenientes da prestação de serviço, a norma, estabelece dois métodos para o reconhecimento do rendimento, consoante a fiabilidade do desfecho estimado da transação que envolva a prestação de serviços. Se for estimado com fiabilidade, então o reconhecimento realiza-se com referência à fase de acabamento (método de percentagem de acabamento) e o rendimento é registado nos períodos contabilísticos em que os serviços são prestados. Caso contrário, o reconhecimento efetua-se com referência à recuperação dos gastos suportados (lucro nulo) e o rendimento só deve ser registado até à extensão dos gastos reconhecidos que sejam recuperáveis.

Relativamente à venda de bens, o seu rendimento deve ser reconhecido, de acordo com o #26, *quando tiverem sido satisfeitas as seguintes condições: (a) A entidade tiver transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens; (b) A entidade não mantiver envolvimento continuado na gestão a um nível usualmente associado à propriedade, nem o controlo efetivo sobre os bens vendidos; (c) A quantia do rendimento puder ser mensurada com fiabilidade; (d) For provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associados à transação fluirão para a entidade; e (e) Os gastos suportados ou a suportar relativos à transação puderem ser mensurados com fiabilidade.*

Por fim, quanto aos rendimentos *provenientes do uso por terceiros de ativos da entidade que geram juros, royalties e dividendos ou distribuições similares* só devem ser reconhecidos se *for provável que os benefícios económicos ou potencial serviço associado à transação fluirão para a entidade e se a quantia do rendimento puder ser mensurada com fiabilidade*⁵².

Atendendo à divulgação efetuada na Nota 13 do Anexo às Demonstrações Financeiras, onde é referido que o rendimento *é reconhecido quando for provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço e estes benefícios possam ser mensurados com fiabilidade*, afere-se que para as prestações de serviços existiu

⁵² #32 da NCP 13.

fiabilidade do desfecho estimado da transação e para a venda de bens foram satisfeitas as condições determinadas no #26.

7.12. NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação

Como anteriormente mencionado, a AP pode obter rendimentos tanto de transações com e ou sem contraprestação. A NCP 14 estabelece os princípios sobre o reconhecimento e a mensuração do rendimento proveniente de transações sem contraprestação. Paralelamente, prescreve os requisitos para o relato financeiro deste tipo de transações.

Define o #6 desta Norma que transações sem contraprestação são aquelas em que *uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual.*

Este tipo de transação assume especialmente importância, dado que, segundo o explanado no #3, *a maior parte do rendimento do Governo nos seus diferentes níveis e de outras entidades públicas é tipicamente proveniente de transações sem contraprestação como, por exemplo: (a) Impostos; e (b) Transferências (sejam de caixa ou não) incluindo transferências financeiras (correntes e de capital), subsídios, perdão de dívidas, multas e outras penalidades, legados, ofertas, doações e bens em espécie e a parte não transacionada em mercado de empréstimos bonificados.*

De acordo a CNC (2017:158) a NCP 14 *define especificações sobre ativos transferidos como os termos da lei, de um regulamento ou de um acordo vinculativo da transferência, que sejam uma imposição ao uso dos ativos transferidos.* Segundo o #13, as especificações *podem ser ou condições ou restrições* e, nos termos do #14, *são obrigatórias por força de processos legais ou administrativos.*

Segundo o #16 da NCP 14, as condições sobre ativos transferidos *exigem que a entidade ou consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do ativo conforme especificado, ou restitua esses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço ao cedente, no caso de as condições serem violadas*⁵³. Tal situação origina que seja assumida *uma obrigação presente de transmitir os benefícios económicos futuros ou potencial de*

⁵³ Exemplo disto são as transferências de receitas gerais para as entidades da Administração Central, pois a parte não aplicada em pagamentos tem de ser devolvida ao Estado.

serviço a terceiros quando detiver inicialmente o controlo de um ativo sujeito a uma condição. Desta forma, o recetor não está em condições de evitar o exfluxo de recursos, pois é-lhe exigido que consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporado no ativo transferido (...) ou então que restitua ao cedente esses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Assim, um recetor que receba um ativo sujeito a uma condição deve reconhecer um passivo relativamente à transferência aquando do reconhecimento inicial do ativo.

Face à sua importância dos impostos e transferências, seguidamente analisar-se-á o seu reconhecimento e mensuração. Determina o #54 da Norma que *uma entidade deve reconhecer um ativo relativo a impostos quando o acontecimento tributável ocorrer e os critérios de reconhecimento do ativo forem satisfeitos*⁵⁴. Acresce o #55 que os recursos provenientes de impostos satisfazem a definição de ativo e os critérios de reconhecimento como ativo. Adicionalmente, o #58 também determina que *os impostos satisfazem a definição sem contraprestação porque o contribuinte transfere recursos para o Governo, sem receber diretamente valor igual ou aproximado pela troca.*

Quanto às transferências, determina o #70 da Norma que *uma entidade deve reconhecer um ativo relativo a transferências quando os recursos transferidos satisfizerem a definição de ativo e os respetivos critérios de reconhecimento*. Segundo o #71 são transferências as transferências financeiras, subsídios, perdões de dívidas, multas e outras penalidades, legados, ofertas, doações e bens e serviços em espécie.

Refira-se que, segundo os #72, 74 e 75 da Norma, as transferências satisfazem a definição de um ativo, os critérios de reconhecimento de um ativo e a definição de transações sem contraprestação.

Na divulgação inscrita na Nota 14 no Anexo às Demonstrações Financeiras, o rendimento proveniente deste tipo transações representa cerca de 82% do total dos rendimentos do MC.

⁵⁴ A CNC (2017:9) define acontecimento tributável como *o acontecimento que por determinação legal adequada (do governo, do parlamento ou outra autoridade) está sujeito a imposto.*

7.13. NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

De acordo com o #1 desta Norma, o seu objetivo *é definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e identificar as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas e como devem ser mensuradas.*

O #12 da NCP 15 define provisão como *um passivo de momento ou quantia incertos.* Acrescenta o #15 a esta definição que *as provisões são obrigações presentes (...) sendo apenas reconhecidas quando for provável que existirão exfluxos de recursos da entidade para pagar as obrigações, e for possível fazer uma estimativa fiável das mesmas.*

Quanto aos passivos contingentes, estabelecem os #12 e 15 que *é uma obrigação possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos, que não estão totalmente sob controlo da entidade ou uma obrigação presente que decorre de acontecimentos passados, mas não é reconhecida porque: (i) Não é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar essa obrigação; ou (ii) A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.* Desta forma, o #15 estabelece que os passivos contingentes não devem ser reconhecidos como passivos porque *a confirmação de serem ou não uma obrigação presente depende da ocorrência ou não ocorrência de futuros acontecimentos que não estão totalmente sob controlo da entidade*⁵⁵.

A Norma distingue, no seu #13, as provisões de outros passivos, como por exemplo as contas a pagar e os acréscimos, argumentado que enquanto as provisões têm associadas *incertezas acerca do momento ou da quantia dos dispêndios futuros exigidos na sua liquidação*, as contas a pagar e os acréscimos são responsabilidades certas para pagar.

No tocante ao reconhecimento das provisões e dos ativos contingentes, nos termos do #16, uma provisão deve ser reconhecida quando existe uma obrigação presente resultante de um acontecimento passado, uma grande probabilidade da ocorrência de um exfluxo de recursos para pagar essa obrigação e a estimativa da quantia dessa obrigação for fiável. Quanto aos passivos contingentes, segundo os #28 e 29, *uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente*⁵⁶, mas sim, divulgá-lo no Anexo às Demonstrações

⁵⁵ CNC (2017:178).

⁵⁶ #28 da NCP 15.

Financeiras, exceto *se for remota a possibilidade de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço*⁵⁷.

À semelhança dos passivos contingentes, a norma também estabelece regras e princípios relativos aos ativos contingentes. Segundo o #12 da Norma, ativos contingentes são direitos possíveis *cujá existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos*⁵⁸, os quais não estão totalmente sob controlo da entidade. Face à imprevisibilidade associada a um ativo contingente, estabelece o #28

Comparativamente com o POCAL, as provisões aí existentes para cobranças duvidosas e para depreciação de existências são no SNC-AP perdas por imparidade.

O MC divulgou⁵⁹ que os processos judiciais que se encontram em curso, foram reapreciados juridicamente e para efeitos de *prestação anual das contas, foi ajustada a provisão para outros riscos e encargos para € 9.981.679,91, que se estima suficiente para fazer face a eventuais indemnizações de processos onde existe um risco significativo de ocorrerem decisões desfavoráveis ao Município*. Adicionalmente, reportam que *não foram constituídas provisões para os restantes processos judiciais em curso, nomeadamente, interpostos por terceiros ao Município de Cascais, uma vez que o valor envolvido de indemnizações reclamadas é impossível de mensurar com suficiente fiabilidade*.

7.14. NCP 17 – Acontecimentos após a Data de Relato

O #1 da NCP 17 estabelece que esta Norma tem como objetivo a prescrição de *quando é que uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras relativamente a acontecimentos após a data de relato e os princípios sobre as divulgações que uma entidade deve fazer acerca da data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos após a data de relato*.

Acontecimentos após a data de relato são, segundo o #4 da Norma, aqueles, *tanto favoráveis como desfavoráveis, que ocorram entre a data de relato e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão*. Acresce o mesmo parágrafo que *podem ser identificados dois tipos de acontecimentos*. Aqueles que *proporcionam*

⁵⁷ #29 da NCP 15.

⁵⁸ #12 da NCP 15.

⁵⁹ Nota 15 do Anexo às Demonstrações Financeiras.

evidência de condições que existiam à data de relato, os quais dão origem a ajustamentos, e aqueles que *são indicativos de condições que surgiram após a data de relato* e que não originam ajustamentos.

Com o intuito de auxiliar quais os acontecimentos que satisfazem a definição de acontecimentos após a data de relato, o #5 define a data de relato como sendo *o último dia do período de relato ao qual se referem as demonstrações financeiras* e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão como sendo *a data em que as demonstrações financeiras foram aprovadas pelo órgão com autoridade para finalizar essas demonstrações financeiras e responsabilidade pela respetiva prestação de contas*.

Face ao exposto e mediante a sua natureza, existem acontecimentos ocorridos após a data de relato que dão lugar a ajustamentos das quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras e outros não (#4, 8 e 10 da NCP 17). Nos acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos, no entanto, a entidade deve-os divulgar.

Nesta senda, o MC divulgou⁶⁰ um pagamento materialmente revelante ocorrido em janeiro de 2019 relativo a um acórdão judicial.

7.15. NCP 20 – Divulgações de Partes Relacionadas

A NCP 20, de acordo com #1, estabelece a *divulgação da existência de relacionamentos entre partes relacionadas quando existe controlo* assim como *a divulgação de informação acerca de transações entre a entidade e as suas partes relacionadas*. Esta informação é de extrema importância, pois permite a responsabilização pela prestação de contas, bem como facilita *uma melhor compreensão da posição financeira e desempenho da entidade que relata*.

Esta Norma, no seu #2, refere como principais aspetos ao divulgar informação acerca de partes relacionadas a necessidade de *identificar as partes que controlam ou influenciam a entidade que relata e determinar a informação que deve ser divulgada acerca das transações entre elas*.

⁶⁰ Nota 17 do Anexo às Demonstrações Financeiras.

Do anteriormente explanado derivam essencialmente três conceitos, os quais estão estritamente relacionados: i) Partes Relacionadas; ii) Influência significativa e iii) Transação com parte relacionada. O #3 desta Norma considera que existem partes relacionadas quando *uma delas tiver a capacidade de controlar a outra parte, ou exercer influência significativa sobre a outra parte ao tomar decisões financeiras e operacionais, ou se a entidade relacionada e uma outra entidade estiverem sujeitas a controlo comum*. O mesmo parágrafo esclarece que a influência significativa *é o poder de participar nas decisões financeiras e operacionais de uma entidade, mas não de controlar essas políticas*. Quanto às transações entre a entidade e as partes relacionadas, o #3 desta Norma estabelece que correspondem à *transferência de recursos ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente de ser ou não cobrado um preço*.

Por fim, o #22 da NCP 20, recorrendo às práticas do setor privado e das empresas públicas, exige que a informação *acerca de algumas categorias de partes relacionadas e transações entre partes relacionadas* seja divulgada nas suas demonstrações financeiras.

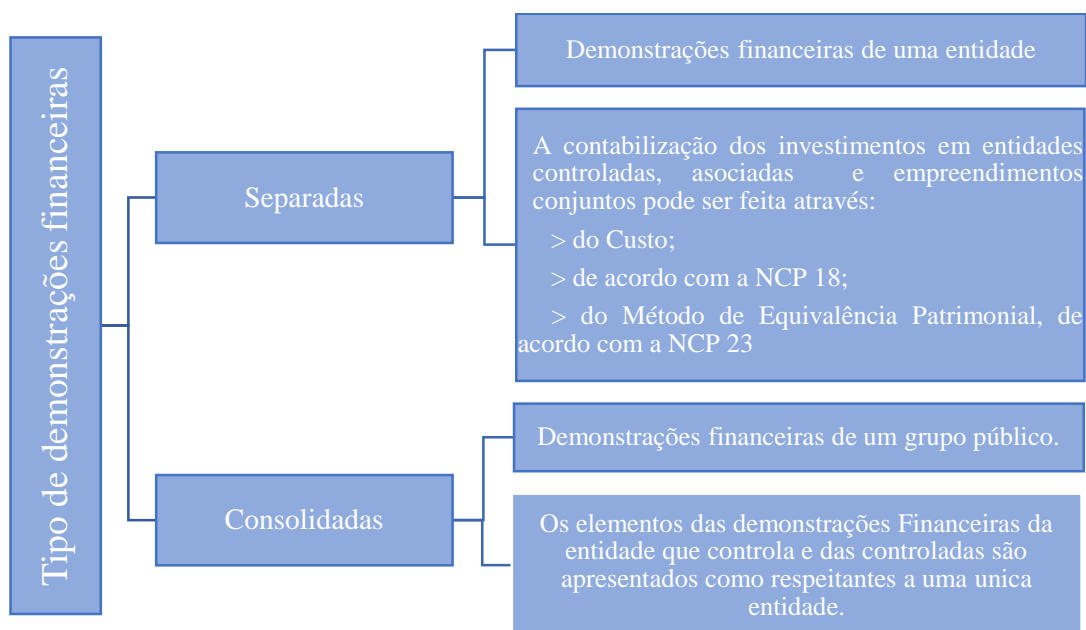
Na Nota 20 do Anexo às Demonstrações Financeiras são divulgadas as entidades em que o MC tem controlo, bem como as transações entre partes relacionadas.

7.16. NCP 21 – Demonstrações Financeiras Separadas

Esta norma, nos termos do seu #1, determina o tratamento contabilístico e a *divulgação aplicáveis aos investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou associadas quando uma entidade prepara demonstrações financeiras separadas*.

Apesar de em Portugal ser sempre obrigatório a apresentação de demonstrações separadas (ou individuais), esta designação só se aplica para as entidades que também têm de apresentar demonstrações consolidadas. Daí que nos #4 a 8 a NCP 21 define cada uma destas demonstrações financeiras. O **Figura 4** sintetiza a caracterização das demonstrações financeiras separadas e consolidadas.

Figura 4 - As demonstrações financeiras separadas e consolidadas



Fonte: Adaptado do #4 da NCP 21.

7.17. NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

Esta Norma, segundo o seu #1, estabelece o *tratamento contabilístico dos investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos* e define os *requisitos para a aplicação do método da equivalência patrimonial no tratamento contabilístico dos investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos*. Aplica-se às entidades que são investidoras com influência significativa sobre, ou controlo conjunto de uma participada, quando o investimento é consubstanciado pela detenção de um interesse de propriedade quantificável.

Face ao explanado, importa clarificar os conceitos anteriormente mencionados. Assim, nos termos do #3, associadas são entidades sobre as quais a investidora exerce influência significativa, em que, para a Norma, a influência significativa representa o poder de participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais da participada, sem todavia exercer controlo ou controlo conjunto sobre essas políticas. O Método de Equivalência Patrimonial (MEP), como anteriormente mencionado, é um método contabilístico nos termos do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e é ajustado posteriormente em função da evolução pós -aquisição da quota -parte dos ativos líquidos da associada ou empreendimento conjunto detidos pela investidora. Os

resultados da investidora incluem a sua quota-parte nos resultados da participada e os ativos líquidos da investidora incluem a quota-parte nas alterações nos ativos líquidos da participada que não foram reconhecidas através dos resultados.

Quanto ao MEP, esta Norma dedica-lhe os #11 a 43 e a CNC (2017:246) considera-o *um método simplificado de consolidação*. As principais regras e procedimentos encontram-se descritos no **Quadro 8**.

Quadro 8 - O método de equivalência patrimonial

Fases	Parágrafos	Reconhecimentos na entidade investidora
Aplicação do MEP	#17 da NCP 23	Uma entidade que exerça controlo conjunto ou influência significativa sobre uma participada contabiliza o seu investimento usando o MEP.
Investimento Inicial	#11 da NCP 23	O investimento é reconhecido inicialmente pelo custo.
Evolução da quota-parte		As variações da quantia escriturada (aumentos ou diminuições) derivadas da evolução da quota-parte são reconhecidas nos resultados da participada.
Distribuição de resultados		As distribuições (resultados) recebidas de uma participada reduzem a quantia escriturada do investimento.
Variação da quantia escriturada	#18 da NCP 23	A quantia escriturada também pode ser ajustada se ocorrer alteração do interesse da investidora, derivada da mudança no capital próprio.
Classificação do Investimento		O investimento contabilizado pelo MEP deve ser classificado com ativo não corrente.

Fonte: Adaptado dos #11 a 43 da NCP 23.

7.18. NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental

Esta Norma tem como objetivo, de acordo com o seu #1, *regular a contabilidade orçamental, estabelecendo os conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais de finalidades gerais (individuais, separadas e consolidadas), componentes principais do relato orçamental de uma entidade pública ou de um perímetro de consolidação, de forma a assegurar a comparabilidade, quer com as respetivas demonstrações de períodos anteriores, quer com as de outras entidades.*

De acordo com os #40 e 41 da NCP 26, o relato orçamental proporciona *informação acerca do orçamento inicial, das alterações orçamentais, da execução das despesas e das receitas orçamentadas, dos pagamentos e recebimentos e do desempenho orçamental* e informação sobre se os recursos obtidos e usados cumpriram todas as obrigações

legais, quer ao nível do cumprimento do orçamento aprovado, quer ao nível dos requisitos contratuais. O relato orçamental faz-se através das demonstrações orçamentais, que são definidas pelo #40 como *uma representação estruturada da execução e desempenho orçamental de uma entidade*⁶¹, as quais são constituídas pelas demonstrações previsionais, demonstrações de relato e demonstrações orçamentais consolidadas, cuja caracterização se encontra patenteada no **Quadro 9**.

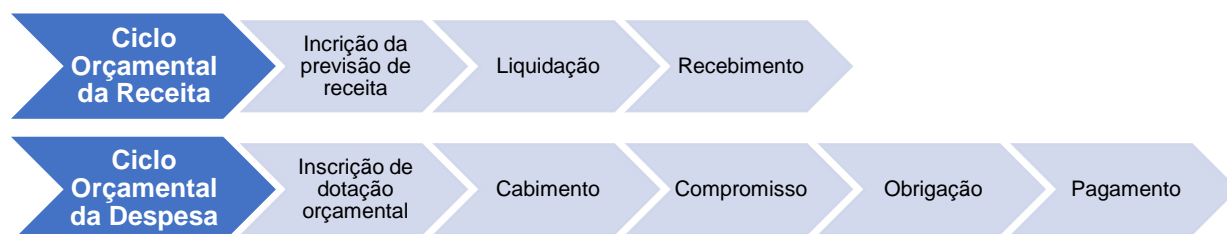
Quadro 9 - Componentes das demonstrações financeiras

Tipos	Documentos orçamentais
Demonstrações previsionais	Orçamento, enquadrado num plano orçamental plurianual
	Plano Plurianual de investimentos (PPI)
Demonstrações de relato	Demonstração do desempenho orçamental
	Demonstração de execução orçamental da receita
	Demonstração de execução orçamental da despesa
	Demonstração da execução do plano Plurianual de Investimentos
	Anexo às demonstrações orçamentais
Demonstrações orçamentais consolidadas	Demonstração consolidada do desempenho orçamental
	Demonstração consolidada de direitos e obrigações, por natureza

Fonte: Adaptado do #46 da NCP 26.

As demonstrações de relato anteriormente mencionadas proporcionam informação correspondente à execução orçamental, que segundo a Norma, é efetuada respeitado o ciclo orçamental. Nos termos dos #4 e 5, da NCP 26, o ciclo orçamental da receita e da despesa baseia-se nas fases representadas na **Figura 5**.

Figura 5 - Os ciclos orçamentais



Fonte: Adaptado de #4 e 5 da NCP 26.

⁶¹ Estas demonstrações, segundo o #42, proporcionam informação sobre: (a) *Dotações de despesa e previsões de receita*; (b) *Alterações orçamentais*; (c) *Cabimentos, compromissos, obrigações e receitas liquidadas*; (d) *Despesas pagas e receitas cobradas*; (e) *Grau de execução orçamental (despesas e receitas)*; (f) *Desempenho orçamental*.

Conforme ilustrado na **Figura 5**, o ciclo orçamental da receita, para além da inscrição da previsão de receita, também inclui a liquidação⁶² e o recebimento⁶³ da receita. O ciclo orçamental da despesa, para além da inscrição de dotação orçamental, também inclui o cabimento⁶⁴, o compromisso⁶⁵, a obrigação⁶⁶ e o pagamento⁶⁷ da despesa.

Atendendo a que o ciclo da receita e da despesa assenta em transações orçamentais, determina o #6 da NCP 26 que *as transações orçamentais são classificadas de diversas formas, surgindo o conceito de classificadores orçamentais*. De acordo com o #7, *os classificadores orçamentais são um elemento estruturante de qualquer sistema de gestão orçamental, pois definem a forma como os orçamentos são apresentados, executados e relatados, tendo uma correlação direta com a transparência e coerência do orçamento*, acrescentando o #10 que *os classificadores orçamentais são utilizados nos movimentos contabilísticos inerentes com a contabilidade orçamental*. Por sua vez, a contabilidade orçamental é, nos termos do #37 da NCP 26, processada de acordo com o método das partidas dobradas.

Recordando o #37 da NCP 26, a contabilidade orçamental utiliza a classe 0 para registar *a elaboração do orçamento, as alterações, a execução e o encerramento da contabilidade orçamental*⁶⁸. Acresce o #38 que *as contas desta classe zero serão desagregadas segundo as classificações orçamentais vigentes*.

⁶² O #3 da NC 26 define a liquidação da receita como sendo *o direito que se constitui em contas a receber do qual se espera influxos de caixa futuros*.

⁶³ O #3 da NCP 26 define recebimento como *influxos de caixa ou entradas em espécie no património da entidade, devendo neste último caso a entidade reconhecer um influxo de caixa pela regularização da dívida e, simultaneamente, um exfluxo de caixa no valor da dívida pela aquisição virtual do bem*.

⁶⁴ O #3 da NCP 26 considera cabimento como a *reserva de dotação disponível para o processo de despesa que se pretende realizar*.

⁶⁵ Segundo o #3 da NCP 26, compromisso é a *assunção perante terceiros da responsabilidade por um possível passivo, em contrapartida do fornecimento de bens e serviços ou da satisfação de outras condições, implicando alocação de dotação orçamental, independentemente do pagamento*.

⁶⁶ De acordo com o #3 da NCP 26, uma obrigação orçamental é um *compromisso orçamental que se constitui em contas a pagar*.

⁶⁷ Pagamentos são definidos, pelo #3 da NCP 26, como *exfluxos de caixa ou saídas em espécie do património da entidade*.

⁶⁸ #37 da NCP 26.

8. O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

O SNC-AP também prevê e determina a existência de um sistema de controlo interno (SCI), de acordo com o explanado no artigo 9.º do SNC-AP.

Sobre esta temática, Morais e Martins (2013:27) definem controlo como *qualquer ação empreendida pela gestão, pelo conselho e outras entidades para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objetivos e metas das entidades*.

Acrescem as mesmas autoras⁶⁹, invocando a definição de controlo interno, do *American Institute of Certified Publics Accountants*, que o controlo interno *compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adoptadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão*.

De igual modo, Morais e Martins (2013:28) consideram que a estrutura das Normas do *American Institute of Certified Publics Accountants* (AICPA) incorpora *as questões de controlo interno alinhadas como o modelo COSO*. Este modelo define controlo interno como *um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direção e outros membros da entidade com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes aspetos: i) Eficácia e eficiência dos recursos; ii) Fiabilidade da informação; e iii) Cumprimento das leis e normas estabelecidas*.

Para o Tribunal de Contas (TC) (1999:47), *o controlo interno é uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere*. Acrescenta ainda o TC (1999:47) que a organização do controlo interno varia em função da dimensão e da natureza da entidade, da dispersão geográfica ou da distribuição espacial e que *compreende o controlo interno contabilístico e o controlo interno administrativo*^{70 71}.

⁶⁹ Morais e Martins (2013:28).

⁷⁰ TC (1999:47).

⁷¹ O TC (1999:47) considera que o controlo interno contabilístico *visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos activos* e o controlo interno administrativo *compreende o controlo hierárquico e dos procedimentos e registos relacionados com o processo de tomada de decisões e, portanto, com os planos, políticas e objectivos definidos pelos responsáveis*.

Em sintonia com o AICPA está o Tribunal de Contas (TC), quando esta entidade considera que um SCI *compreende um conjunto de procedimentos implantados numa organização tendente a garantir: i) a salvaguarda dos activos; ii) a legalidade e a regularidade das operações; iii) a integralidade e exactidão dos registos contabilísticos; iv) a execução dos planos e políticas superiormente definidos; e v) a eficácia da gestão e a qualidade da informação*⁷².

Marçal e Marques (2011:14) e TC (1999:49) consideram que um SCI baseia-se nos princípios da segregação de funções⁷³, do controlo das operações⁷⁴, da definição de autoridade e de responsabilidade⁷⁵, do pessoal qualificado, competente e responsável⁷⁶ e do registo metódico dos factos⁷⁷.

Em perfeita sintonia com estas definições e caracterizações está o SNC-AP, que no seu artigo 9.º, número 1, estabelece que o SCI a adotar inclui *o plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável*.

Adicionalmente, dispõe o número 2, do artigo 9.º do SNC-AP, que o SCI *tem por base sistemas adequados de gestão de risco, de informação e de comunicação, bem como um processo de monitorização que assegure a respetiva adequação e eficácia em todas as áreas de intervenção*.

⁷² TC (1999:48).

⁷³ Para Marçal e Marques (2011:15) o princípio da segregação de funções *baseia-se na separação de funções incompatíveis entre si, evitando que sejam atribuídas à mesma pessoa duas ou mais funções concomitantes*

⁷⁴ Para o TC (1999:49) o controlo das operações *consiste na sua verificação ou conferência que, em obediência ao princípio da segregação de funções, deve ser feita por pessoa ou pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo*.

⁷⁵ Segundo Marçal e Marques (2011:15) o princípio da definição de autoridade e responsabilidade *consiste na definição clara e rigorosa dos níveis de autoridade e de responsabilização em relação a qualquer operação*.

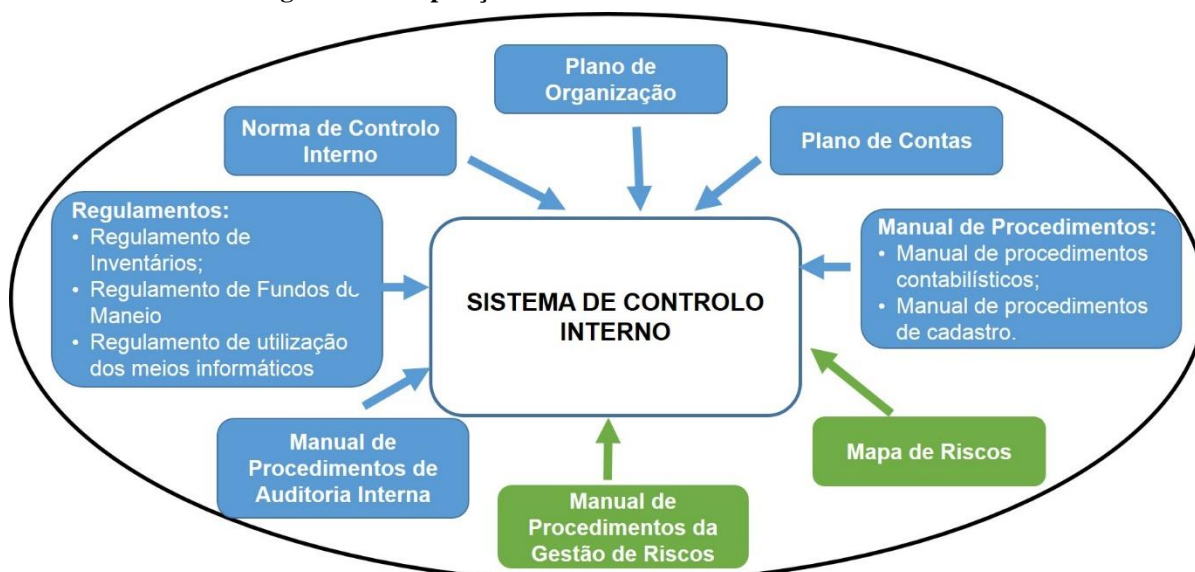
⁷⁶ De acordo com o TC (1999:50), o princípio da competência do pessoal relaciona-se com as habilitações literárias e técnicas do pessoal *necessárias e a experiência profissional adequada ao exercício das funções que lhe são atribuídas*. Para o efeito, o pessoal deverá ser *devidamente selecionado*.

⁷⁷ Para Marçal e Marques (2011:16), o princípio do registo metódico dos factos relaciona-se *com a forma como as operações são relevadas na contabilidade tendo em conta o cumprimento dos referenciais contabilísticos*.

Como objetivos do SCI, determina o número 3 do artigo 9.º do SNC-AP que o SCI *visa garantir*: a) *A salvaguarda da legalidade e da regularidade da elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, da elaboração das demonstrações orçamentais e financeiras e do sistema contabilístico como um todo*; b) *O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares*; c) *A salvaguarda do património*; d) *A aprovação e o controlo de documentos*; e) *A exatidão e a integridade dos registos contabilísticos, bem como a garantia da fiabilidade da informação produzida*; f) *O incremento da eficiência das operações*; g) *A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos*; h) *O controlo das aplicações e do ambiente informático*; i) *O registo oportuno das operações pela quantia correta, em sistemas de informação apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito pelas normas legais aplicáveis*; j) *Uma adequada gestão de riscos*.

No tocante aos métodos e procedimentos do SCI, o SNC-AP não dispõe informação alguma, uma vez que, nos termos do número 1 do artigo 17.º do SNC-AP, o Ponto 2.9 do POCAL, relativo ao controlo interno, não foi revogado por este novo referencial contabilístico. Assim, é o ponto 2.9.1. do POCAL que estabelece o conteúdo que um SCI deverá ter. Refira-se que este conteúdo é o definido no número 1, do artigo 9.º do SNC-AP é o mesmo. Carvalho *et al.* (2006:135) recomendam que o SCI *de uma entidade contabilística sujeita ao POCAL* deverá ser composto de acordo com o explanado na **Figura 6**. Face à obrigatoriedade da introdução da gestão do risco no SCI, imposta pelo SNC-AP, o autor do presente trabalho procedeu à atualização da figura elaborada por aqueles autores, acrescentando esta nova finalidade.

Figura 6 - Composição de um Sistema de Controlo Interno



Fonte: Adaptado de Carvalho *et al.* (2006:135), Ponto 2.9.1 do POCAL e número 2 do artigo 9.º do SNC-AP.

À exceção da temática da gestão de riscos, a finalidade do SCI estabelecida no POCAL é significativamente idêntica à definida no SNC-AP.

Dispõe o Ponto 2.9.3 do POCAL que *o órgão executivo aprova e mantém em funcionamento o SCI*, acrescentando o Ponto 2.9.4 do POCAL que este órgão e o deliberativo dos municípios *estabelecem procedimentos de controlos específicos a incluir no sistema de controlo interno*.

Quanto à norma de controlo interno, estabelece o Ponto 2.9.10 do POCAL que *desta constam obrigatoriamente os métodos e procedimentos seguintes*:

- controlo das disponibilidades⁷⁸;
- controlo de contas de terceiros⁷⁹;

⁷⁸ De acordo com o Ponto 2.9.10.1, os métodos e procedimentos de controlo das disponibilidades permitem assegurar que: i) a importância em numerário existente em caixa não ultrapasse o montante adequado às necessidades diárias da autarquia, ii) a abertura de contas bancárias é sujeita a prévia deliberação do órgão executivo; iii) os cheques não preenchidos estão à guarda do responsável designado para o efeito, bem como os que já emitidos tenham sido anulados, inutilizando-se neste caso as assinaturas, quando as houver, e arquivando-se sequencialmente; iv) a entrega dos montantes das receitas cobradas por entidades diversas do tesoureiro seja feita diariamente; v) as reconciliações bancárias se fazem mensalmente estão confrontadas com os registos da contabilidade; e vi) quando se verificarem diferenças nas reconciliações bancárias, estas são averiguadas e prontamente regularizadas.

⁷⁹ Estes métodos e procedimentos permitem garantir que, nos termos do Ponto 2.9.10.2 do POCAL: i) as compras são feitas pelos responsáveis do sector designado para a realização de compras, com base em requisição externa ou contrato, após verificação do cumprimento das normas legais aplicáveis, nomeadamente, em matéria de assunção de compromissos, de concurso e de contratos; ii) a entrega de bens é feita no sector designado para o efeito (...) onde se procede à conferência física, qualitativa e quantitativa; iii) a reconciliação entre os extractos de conta corrente dos clientes e dos fornecedores com

- controlo das existências⁸⁰;
- controlo do imobilizado⁸¹.

Por fim, diga-se que não se está perante uma mera mudança de referencial contabilístico. Existem novos requisitos, em termos de regras de reconhecimento, bases de mensuração e obrigações declarativas, que devem motivar uma adequação eficiente do sistema de controlo interno às novas exigências.

O MC aprovou, a 15 de dezembro de 2017, a norma de controlo interno que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2018, tendo sido adaptada para conter os ajustamentos inerentes ao SNC-AP. Apesar da norma não conter qualquer referencia à gestão do risco, a mesma encontra-se inserida no plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas do MC.

as respectivas contas da autarquia local; e iv) se efectuem as reconciliações nas contas «Estado e outros entes públicos».

⁸⁰ Segundo o Ponto 2.9.10.3, estes métodos e procedimentos asseguram: i) *a cada local de armazenagem de existências corresponde um responsável nomeado para o efeito; ii) o armazém apenas faz entregas mediante a apresentação de requisições internas devidamente autorizadas; iii) as fichas de existências do armazém são movimentadas por forma que o seu saldo corresponda permanentemente aos bens existentes no mesmo armazém; e iv) as existências são periodicamente sujeitas a inventariação física.*

⁸¹ Estes métodos e procedimentos garantem, segundo o Ponto 2.9.10.4 do POCAL: i) *a atualização permanente das fichas do imobilizado; ii) que as aquisições de imobilizado se efectuem de acordo com o plano plurianual de investimentos; iii) a realização de reconciliações entre os registos das fichas e os registos contabilísticos quanto aos montantes de aquisições e das amortizações acumuladas; e iv) que se efectue a verificação física periódica dos bens do activo imobilizado.*

9. CONCLUSÃO

Na última década, o relato orçamental e financeiro das administrações públicas tem sido efetuado com algumas lacunas, encontrando-se fragmentado e sem uma perspetiva estratégica. Estas características devem-se, essencialmente, por um lado, pela proliferação de normativos aplicáveis às administrações públicas e por outro, pela multiplicidade de sistemas de gestão que as referidas administrações implementaram para se tornarem eficientes. De acordo com o preâmbulo do SNC-AP, este novo referencial contabilístico *resolve a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permite dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional*⁸².

Apesar de inovador, este novo normativo, em determinadas matérias, não vem trazer grandes novidades relativamente ao normativo anterior para as autarquias locais (POCAL), como é exemplo disso o facto de as autarquias há muito apresentarem as suas demonstrações financeiras na base do acréscimo.

Apesar do constante adiamento da entrada em vigor do SNC-AP nas autarquias locais, o MC passou a adotar o novo referencial contabilístico com efeitos reportados a 1 de janeiro de 2018. Na sequência de convite do Tribunal de Contas (TC), dirigido e aceite pela Câmara Municipal de Cascais, o MC integrou o grupo de entidades piloto que procederam à remessa das suas contas de 2018 já em SNC-AP, no âmbito das novas instruções de prestação de contas e da nova Plataforma Eletrónica de Prestação de Contas a utilizar pelas entidades sob a jurisdição do TC.

Sendo o principal objetivo deste trabalho propor um processo de implementação do SNC-AP no MC, ficou demonstrada a sua exequibilidade com a elaboração e aprovação das demonstrações financeiras de 2018 em SNC-AP. Apesar do sucesso demonstrado, é possível e expectável haver melhorias, não apenas ao nível das operações diárias, como ao nível da apresentação das demonstrações financeiras.

Existiram limitações inerentes à condição de terem sido os pioneiros, nomeadamente a publicação tardia da regulamentação do SNC-AP, a ausência de requisitos, a falta de feedback das entidades piloto, o contínuo adiamento da sua entrada em vigor e as

⁸² Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

alterações sucessivas à estrutura do PCM emanadas pela Direção-Geral das Autarquias Locais e UNILEO, bem como a falta de definição de responsabilidades e competências do exercício da função do contabilista público.

Existe então a forte expectativa que este trabalho possa contribuir para a simplificação do futuro processo de transição do POCAL para SNC-AP no universo das autarquias locais, ajudando-as a desmistificar eventuais dificuldades, demonstrando o processo preparatório, de diagnóstico e de implementação.

Ciente que o instrumento que possibilita a avaliação do desempenho e da posição financeira das entidades do perímetro de consolidação, como são as demonstrações de contas consolidadas, não foi objeto de análise neste trabalho de projeto. Atendendo à relevância do tema, certamente será um desafio para uma investigação futura.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTUNES, A. (2016). “SNC-AP: A expectável harmonização contabilística na administração pública”, publicado no jornal eletrónico “O Jornal Económico” a 6 de maio de 2016, no site <http://www.oje.pt/snc-ap-expectavel-harmonizacao-contabilistica-na-administracao-publica/>.
- CARVALHO, J., FERNANDES, M. J., TEIXEIRA, A. (2006). “*POCAL Comentado*” 2.^a Edição, Rei dos Livros.
- CARVALHO, J., FERNANDES, M. J., CAMÕES, P. e JORGE, S. (2010). “*Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2008*”, patrocinado pelo Tribunal de Contas e Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- COMITÉ DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA PÚBLICO (2013). “*Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC-AP) – Documento Preliminar*”, datado de 30 de julho de 2013.
- COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (CNC) (2017). “*Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) – Manual de Implementação*”, Versão 2, de junho de 2017.
- Decreto de 10/04 de 1976 – Aprova a Constituição da República Portuguesa.
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho – Regime da Administração Financeira do Estado.
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).
- Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).
- Decreto-Lei n.º 315/2000, de 02 de dezembro - Altera o Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de fevereiro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).
- Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS).

- Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro – Aprova os códigos de classificação económica das receitas e das despesas públicas.
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro – Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.
- Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro – Procede à primeira alteração do SNC-AP.
- Despacho do Secretário de Estado das Autarquias Locais, Carlos Manuel Soares Miguel, de 27 de dezembro de 2017 - Prorrogação da entrada em vigor do SNC-AP para a Administração Local.
- LEÃO, J. (2016). Discurso de João Leão, Secretário de Estado do Orçamento, em 18 de maio de 2016, na Sessão de apresentação do Portal para as Entidades Piloto do SNC-AP. Publicado em http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/Discurso_SEO_Portal_SNC_AP.pdf.
- Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública.
- Lei n.º 162/99, de 14 de setembro - Primeira alteração, por apreciação parlamentar, do Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de fevereiro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).
- Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de agosto – Aprova a sétima Revisão Constitucional.
- Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto - Aprova o regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais.
- Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro - Estabelece o regime jurídico das autarquias locais, aprova o estatuto das entidades intermunicipais, estabelece o regime jurídico da transferência de competências do Estado para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais e aprova o regime jurídico do associativismo autárquico.
- Lei n.º 69/2015, de 16 de julho – Aprova a segunda alteração às Leis n.ºs 50/2012, de 31 de agosto, 73/2013, de 3 de setembro, e 75/2013, de 12 de setembro, e primeira alteração à Lei n.º 53/2014, de 25 de agosto, e ao Decreto-Lei n.º 92/2014, de 20 de junho, introduzindo clarificações nos respetivos regimes.
- Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto – Aprova a Lei-quadro da transferência de competências para as autarquias locais e entidades intermunicipais.

- Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro – Aprova o Orçamento de Estado para 2019.
- MARÇAL, N., MARQUES, F. L. (2011). “*Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público*”, Edições Sílabo.
- MONTEIRO, A. G. (2016). “*Os Desafios do SNC-AP*”, in Revista Revisores & Auditores (janeiro_março 2016).
- MONTEIRO, A. G. (2016). Discurso de António Gonçalves Monteiro, Presidente da Comissão de Normalização Contabilística, em 18 de maio de 2016, na Sessão de apresentação do Portal das Entidades Piloto do SNC-AP. Publicado em: http://www.cnc.min-financas.pt/pdf%5CDiscurso_CNC_Portal_SNC_AP.pdf.
- MORAIS, G., MARTINS, I. (2013). “*AUDITORIA INTERNA – Função e processo*”, 4.ª Edição, Áreas Editoras.
- MUNICÍPIO DE CASCAIS (2018). “*Regulamento da organização dos serviços municipais da Câmara Municipal de Cascais*”, publicado em https://www.cascais.pt/sites/default/files/anexos/gerais/new/dr_rosm.pdf.
- MUNICÍPIO DE CASCAIS (2018). “*Prestação de Contas de 2018 – Individual e Consolidada*”, publicado em https://www.cascais.pt/sites/default/files/anexos/gerais/new/prestacao_contas_anual_2018.pdf.
- MUNICÍPIO DE CASCAIS (2017). “*Norma de Controlo Interno*”, publicado em https://www.cascais.pt/sites/default/files/anexos/gerais/new/nci_-_norma_de_controlo_interno.pdf.
- Nunes, A. V.; Rodrigues L. U.; Viana, L.C. (2016). “*O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas - Teoria e Prática*”, Edições Almedina.
- Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação).
- Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS).
- Portaria 474/2010, de 15 de junho - Aprova a Orientação n.º 1/2010 – Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo.

- Portaria n.º 189/2016 de 14 de julho - Aprova e publica as Notas de Enquadramento ao Plano de Contas Multidimensional — Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.
- Resolução da Assembleia da República n.º 28/90, de outubro – Aprova a ratificação da Carta Europeia de Autonomia Local.
- TRIBUNAL DE CONTAS (1999). “*Manual de Auditoria e de Procedimentos*”, Volume I, publicado em <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual.shtm>.
- VIANA, L. C (2015). “*SNC-AP – O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*”, Ordem dos Contabilistas Certificados.

ANEXOS

Anexo I - As Normas de Contabilidade Pública

As Normas de Contabilidade Pública

NCP	IPSAS de Referência	Contabilidade
NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	1, 2, 22 e 38	Financeira
NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros	3	Financeira
NCP 3 - Ativos Intangíveis	31	Financeira
NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente	32	Financeira
NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis	17	Financeira
NCP 6 – Locações	13	Financeira
NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos	5	Financeira
NCP 8 - Propriedades de Investimento	16	Financeira
NCP 9 - Imparidade de Ativos	21 e 26	Financeira
NCP 10 – Inventários	12	Financeira
NCP 11 – Agricultura	27	Financeira
NCP 12 - Contratos de Construção	11	Financeira
NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação	9	Financeira
NCP 14 - Rendimento de Transações sem Contraprestação	23	Financeira
NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	19	Financeira
NCP 16 - Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	4	Financeira
NCP 17 - Acontecimentos Após a Data de Relato	14	Financeira
NCP 18 - Instrumentos Financeiros	15, 28, 29 e 30	Financeira
NCP 19 - Benefícios dos Empregados	25	Financeira
NCP 20 - Divulgações de Partes Relacionadas	20	Financeira
NCP 21 - Demonstrações Financeiras Separadas	34	Financeira
NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas	35	Financeira
NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos	36	Financeira
NCP 24 - Acordos Conjuntos	37	Financeira
NCP 25 - Relato por Segmentos	18	Financeira
NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental	24	Orçamental
NCP 27 - Contabilidade de Gestão	-	Gestão

Fonte: Elaboração própria, baseada no anexo II do SNC-AP, Viana (2015:25) e Nunes *et al.* (2016:13-15)

Anexo II - Organigrama do Município de Cascais



CASCAIS
 Tudo começa aqui pessoas

